

Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen

NON PROFIT LAW YEARBOOK 2011/2012

Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und
das Recht der Non-Profit-Organisationen



BUCERIUS LAW SCHOOL

PRESS

BUCERIUS LAW SCHOOL PRESS

Non Profit Law Yearbook 2011/2012

Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und das
Recht der Non-Profit-Organisationen

Herausgegeben von

Rainer Hüttemann · Peter Rawert
Karsten Schmidt · Birgit Weitemeyer

Schriftleitung

Clara Lienicke
Peter Stark
Julia Theele

Verlag:

Bucerius Law School Press, Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg

Herausgeber:

Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Peter Rawert, Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt, Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

1. Auflage 2012

Herstellung und Auslieferung:

trdition GmbH, Burchardstraße 21, 20095 Hamburg

ISBN: 978-3-86381-016-0

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk, einschließlich seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages und des Autors unzulässig. Dies gilt insbesondere für die elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Übersetzung, Verbreitung und öffentliche Zugänglichmachung.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School, Hamburg, wird gefördert durch

Deutsche Bank 

DIE BUCERIUS
LAW SCHOOL IST EINE
GRÜNDUNG DER

 **ZEIT-Stiftung**
Ebelin und Gerd
Bucerius

Vorwort

Das Non Profit Law Yearbook 2011/2012 wird in traditioneller Weise eröffnet durch die Hamburger Rede. *Michael Göring* hat sie anlässlich der Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts am 4. und 5.11.2011 in der Bucerius Law School gehalten. *Göring*, Vorstand der ZEIT-Stiftung Ebelin und Gerd Bucerius, analysiert die Herausforderungen aktueller Stiftungsarbeit und das Risikomanagement in Stiftungen vor dem Hintergrund der Erfahrungen einer der bedeutendsten deutschen Stiftungen mit der Finanz- und Wirtschaftskrise.

Es sei an der Zeit, eine Bilanz zu ziehen, über die „Zivilgesellschaft in Deutschland: Entwicklung, Strukturen, Wachstum und Wandel“, meinen *Annette Zimmer* und *Eckhard Priller*. Ausgehend von eigenen aktuellen Erhebungen zeichnen die Autoren das Bild eines Sektors, der über die Jahrzehnte stetig gewachsen, aber in seiner Bedeutung für die Zivilgesellschaft einem Wandel unterworfen ist. Aus dem gemeinschaftlichen Zusammenschluss in Vereinen und straff organisierten Verbänden werden Anbieter moderner Dienstleistungen im Wettbewerb und unternehmerisch handelnde Einzelpersonen als Social Entrepreneurs.

Ein neues Phänomen des Dritten Sektors stellen Dachstiftungen dar. *Stefan J. Geibel* stellt sie im zivilrechtlichen Teil des Bandes in den Zusammenhang mit verwandten Strukturen wie Stiftungszentren und Treuhandstiftungen dar. *Geibel* weist auf die anspruchsvolle Aufgabe für die Kautelarpraxis hin, mit den Mitteln des Schuldrechts der bürgerlichrechtlichen Stiftung vergleichbare Konstruktionen zu schaffen. Er plädiert für eine gesellschaftsrechtliche Einordnung der Treuhandstiftung.

Der Frage nach der Reichweite der Publizität der bürgerlich-rechtlichen Stiftung geht *Benedikt Vogt* nach und ruft nach dem Gesetzgeber. *Vogt* kommt zu dem Schluss, dass erheblicher Reformbedarf bestehe, da die Stiftung die einzige juristische Person im deutschen Zivilrecht sei, deren

Vertretungsverhältnisse sich nicht einem Register mit Publizitätswirkung entnehmen ließen. Auch die Vorschriften über die Rechnungslegung seien über die 16 Landesstiftungsgesetze hinweg zersplittert und enthielten erhebliche Regelungslücken.

Die bereits erwähnten innovativen Formen der Philantropie wie Social Entrepreneurs oder Social Business werfen neue Fragen auf, denen *Birgit Weitemeyer* in ihrem „Problemaufriss zu den Grenzen des geltenden Gemeinnützigkeits- und Zivilrechts“ nachgeht. Für diese neuen Formen gemeinnützigen Handelns – so die Autorin – müssten die bestehenden zivilrechtlichen Rechtsformen lediglich behutsam angepasst werden, während die Bestimmungen des Gemeinnützigkeitsrechts zumal in deren aktuellen Auslegung durch den Bundesfinanzhof erhebliche Hindernisse darstellen würden.

In welcher Weise in einer unternehmerisch handelnden Non-Profit-Organisation in der Rechtsform einer gemeinnützigen GmbH Zielkonflikte zwischen gemeinnütziger Zweckverfolgung und Renditeerwirtschaftung auftreten und ob sich dies in einem strukturell niedrigeren Schutz ihrer Gläubiger niederschlägt, dem geht *Benjamin D. Ullrich* nach. Sein rechtspolitischer Vorschlag, einen zwingenden Rechtsformzusatz zur Firma einzuführen, der die Gläubiger auf die Gemeinnützigkeit hinweist, könnte zugleich den immer noch nicht geklärten Streit um die Zulässigkeit derartiger Ergänzungen beenden.

Der steuerrechtliche Teil wird beschlossen durch die minutiöse Erläuterung des neuen Anwendungserlasses zur AO für den Bereich der Gemeinnützigkeit durch *Ingo Graffe*. Er war als Vertreter der Finanzverwaltung in die lang erwartete Neufassung dieser wichtigen Verwaltungsvorschriften eingebunden.

In dem Abschnitt der Länderberichte präsentieren *Nils Krause* und *Henning-Uwe Milberg* in dem Report „Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2011 in Deutschland“ erneut die wichtigsten rechtlichen Entwicklungen. Den Länderreport zum Schweizer Vereins- und Stiftungsrecht des Jahres 2011 haben in bewährter Weise wieder *Dominique Jakob* und *Matthias Uhl* übernommen; den Bericht über die Entwicklung des Vereins- und Stiftungsrechts im Jahr 2011 in Österreich *Susanne Kalss* und *Johannes*

Zollner.

Für die wertvolle Mitarbeit an dem diesjährigen Non Profit Law Yearbook haben die Herausgeber erneut den vor allem den Mitarbeitern und Mitarbeiterinnen des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School in Hamburg zu danken. Für die umsichtige Schriftleitung Frau *Clara Lienicke*, Herrn *Peter Stark* und Frau *Julia Theele*, für die sorgfältige Erstellung der Bibliographie des Jahres 2011 zum Non-Profit-Recht Frau *Janne Seelig*, für die Erstellung des Schlagwortverzeichnisses Herrn *Tim Maciejewski* sowie für die zügige Übersetzung einiger der Summaries Herrn *James Faulkner*.

Hamburg, im Juni 2012

Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt, Birgit Weitemeyer

Foreword

The Non Profit Law Yearbook 2011/2012 is traditionally opened by the *Hamburger Rede*, the speech delivered by *Michael Göring* on the occasion of the *Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts* on 4 and 5 November 2011 at the Bucerius Law School. *Göring*, Chairman of the Executive Board of the foundation ZEIT-Stiftung Ebelin und Gerd Bucerius, analyses the challenges of current foundation work and risk management in foundations both from a general perspective and simultaneously against the background of the experience made by one of the most significant German foundations in the financial and economic crisis.

In the opinion of *Annette Zimmer* and *Eckhard Priller* it is time to take stock of “civil society in Germany: development, structures, growth and change”. Based on their own current surveys, the authors paint a picture of a sector whose significance to civil society is subject to change although it has grown continuously over decades. Collaboration in societies and tightly organized associations is being transformed into modern competitive service providers and individuals acting commercially as social entrepreneurs.

The umbrella foundations set by *Stefan J. Geibel* in the context of related structures such as foundation centers in the civil law part of the volume also constitute a new phenomenon. *Geibel* points to the demanding task for the practice of preventive contract law of creating comparable structures for the civil law foundation using the means provided by the law of obligations and pleads for the foundation trust to be classified under company law.

Benedikt Vogt investigates the question of the reach of the publicity of the civil law foundation and makes a “call for the legislator”. *Vogt* draws the conclusion that there is considerable need for reform since a foundation is the only legal entity in German civil law whose authorized representatives

cannot be found in a register with publicity effect. He also establishes that the accounting regulations are fragmented in 16 different *Länder* foundation acts and contain considerable omissions.

The innovative forms of philanthropy already mentioned above, such as social entrepreneurs and social business, raise new questions which *Birgit Weitemeyer* looks into in her “Problemaufriss zu den Grenzen des geltenden Gemeinnützigkeits- und Zivilrechts”. She finds that the legal forms already existing under civil law would merely have to be cautiously adapted for these new forms of non-profit activity, whereas the provisions of non-profit law constitute considerable hurdles, especially in the latest interpretation of these provisions by the German Supreme Tax Court.

The question of how conflicting aims arise in pursuing non-profit objectives and generating returns in a non-profit organization acting in an entrepreneurial manner and organized in the legal form of a non-profit company with limited liability under German law [GmbH] and of whether this is reflected in structurally low protection for its creditors is investigated by *Benjamin D. Ullrich*. His legal policy proposal of introducing the mandatory addition of the legal form to the name of the organization advising creditors of its non-profit character could simultaneously bring an end to the still unresolved dispute on the admissibility of supplements of this nature.

The tax law part is concluded by the explanation of the minutiae of the new Fiscal Code Application Decree [Anwendungserlass zur AO] for the non-profit sector by *Ingo Graffe* who was involved as the tax administration member in drafting this long-awaited new version of these important administrative provisions.

In the section on reports from the German *Länder*, *Nils Krause* and *Henning-Uwe Milberg* again provide a comprehensive selection of the most important developments in their report “Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2011 in Deutschland”. *Dominique Jakob* and *Matthias Uhl* were again responsible for producing the country report on the Swiss associations and foundation law of 2011 in their well-proven manner and *Susanne Kalss* and *Johannes Zollner* deserve thanks for their customary care in compiling the report on the development of the associations and foundation law of

2011 in Austria.

The editors again wish to thank above all their co-workers at the Institute for Foundation Law and the Law of Non-Profit Organizations at the Bucerius Law School in Hamburg for their invaluable collaboration on this Non Profit Law Yearbook. Our thanks for their circumspect editorship go to Mrs. *Clara Lienicke*, Mr. *Peter Stark* and Mrs. *Julia Theele*, for carefully preparing the 2011 bibliography on non-profit law to Mrs. *Janne Seelig*, for compiling the index to Mr. *Tim Maciejewski* and to Mr. *James Faulkner* for his prompt translation of some of the summaries.

Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt, Birgit Weitemeyer

Inhalt

Vorwort

Foreword

Hamburger Rede 2011: Herausforderungen aktueller Stiftungsarbeit –
Risikomanagement in Stiftungen
MICHAEL GÖRING

Zivilgesellschaft in Deutschland: Entwicklung, Strukturen, Wachstum und Wandel
ANNETTE ZIMMER / ECKHARD PRILLER

Dachstiftungen, Stiftungszentren und Treuhandstiftungen
STEFAN J. GEIBEL

Publizität der Stiftung - der Ruf nach dem Gesetzgeber -
BENEDIKT VOGT

Innovative Formen der Philanthropie – Ein Problemaufriss zu den Grenzen des
geltenden Gemeinnützigkeits- und Zivilrechts
BIRGIT WEITEMEYER

Zielkonflikte in gemeinnützigen GmbHs – strukturell niedrigerer Schutz der Gläubiger
gemeinnütziger GmbHs?
BENJAMIN D. ULLRICH

Der neue AO-Anwendungserlass zum Bereich „Steuerbegünstigte Zwecke“ (§§ 51 - 68
AO)
INGO GRAFFE

Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor
im Jahr 2011 in Deutschland
NILS KRAUSE / HENNING-UWE M

Vereins- und Stiftungsrecht 2011 – Länderbericht Schweiz
DOMINIQUE JAKOB / MATTHIAS UHL

Vereins- und Stiftungsrecht 2011 – Länderbericht Österreich
SUSANNE KALSS / JOHANNES ZOLLNER

Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2011
JANNE SEELIG

Autorenverzeichnis

Sachregister

Hamburger Rede 2011: Herausforderungen aktueller Stiftungsarbeit – Risikomanagement in Stiftungen*

MICHAEL GÖRING

Ich freue mich sehr, heute zum Auftakt der elften Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts sprechen zu können. Dass heute die Zahl der Teilnehmer so groß ist, verdanken wir der seit über zehn Jahren jedes Mal erfolgreichen Themenstellung der Tagung und den Referenten. Als die ZEIT-Stiftung mit der Gründung der Bucerius Law School zugleich ein Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen plante, und dann mit Hilfe der Deutschen Bank auch gleich umsetzen konnte, sollte dies zwei Zeichen setzen:

- 1) Eine Stiftung gründet eine Hochschule
- 2) Das Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen hat Bedeutung.

Wir konnten damals nicht voraussehen, dass wir innerhalb von elf Jahren eine Verdoppelung der Zahl der Stiftungen erleben würden, auf jetzt über 18.500 Stiftungen in Deutschland. Wir konnten nicht ahnen, dass sich in diesen elf Jahren allein 300 Bürgerstiftungen als neue Gestaltungsform von Stiftungen bilden würden und wir konnten nicht erahnen, dass die steuerlichen Bedingungen für die Stiftungserrichtung, für Zustiftungen und auch für den Spendenabzug sich derart günstig entwickeln würden. Wir konnten uns aber auch nicht ausmalen, dass es einmal so viele Berater für Stiftungsfragen geben würde, die natürlich alle selbst beraten werden müssen, bevor sie ihrerseits beraten können.

Ich denke daher, dass es eine richtige Entscheidung war, dieses Institut zu gründen und dass es eine noch viel bessere Entscheidung der Deutschen Bank war, dieses Institut zu fördern, so wie es eine erstklassige

Entscheidung der BDO ist, diese Jahrestagung zu unterstützen, denn keine andere bringt seit elf Jahren zum Dritten Sektor so viele und so gescheite Köpfe zusammen wie diese. Es ist nun die Jahrestagung des Dritten Sektors, die – wie der Titel sagt – „Recht, Management und Steuern“ vereinigt.

Wenn Sie mir zu dem Thema „Herausforderungen aktueller Stiftungsarbeit“ nur eine einzige Antwort zubilligen würden, dann würde meine Antwort lauten: Die größte Herausforderung zurzeit liegt darin, die Sicherheit der Kapitalanlage mit dem Erfordernis von einigermaßen vernünftigen ordentlichen Erträgen zu koppeln. Wie heißt es so lapidar im Hamburgischen Stiftungsgesetz unter § 4 Abs. 2:

„Das Stiftungsvermögen ist von anderen Vermögen getrennt zu halten. Es ist sicher und ertragbringend anzulegen; [...] Soweit nicht in der Satzung etwas anderes bestimmt ist, ist das Stiftungsvermögen möglichst ungeschmälert zu erhalten, es sei denn, der Stifterwille kann auf diese Weise nicht verwirklicht werden.“

Ich spreche schon gar nicht mehr von hohen Erträgen, die wir erwarten, sondern ganz vage von einigermaßen vernünftigen Erträgen. Das sind bei uns in der ZEIT-Stiftung rund 3 %. „Vernünftig“ definiere ich demnach einen Ertrag, der die Inflation ausgleicht und dem Anleger nach Steuern noch ein kleines Sahnehäubchen als Reinertrag hinterlässt. 3 %, so bescheiden sind wir geworden. Es bleibt uns schließlich auch nichts anderes übrig.

Als ich vor rund 14 Jahren anfang, Vorlesungen und Seminare zum Management von Stiftungen abzuhalten, habe ich für alle Fallbeispiele und Berechnungen immer 5 % ordentlichen Ertrag zugrunde gelegt. Dies habe ich aus zwei Gründen getan: Erstens, es ist schnell zu rechnen und zweitens, es stimmte einfach, damals waren 5 % relativ leicht zu erzielen.

Das führt mich zu einem sehr gewichtigen Aspekt des Themas Risikomanagement, dem Management von Finanzrisiken. Längst vergangen sind die Zeiten, in denen Stiftungen mündelsichere Finanzanlagen tätigen sollten. So können wir die Frage als müßig abtun, was wir denn noch als mündelsichere Anlage in diesen Zeiten bezeichnen würden, in denen Staatsanleihen eines europäischen Landes nur noch zu 50 % zurückgezahlt werden. Statt Bundesschatzbriefen in alter Zeit haben

die meisten großen Stiftungen heute ein diversifiziertes Anlagenportfolio aufgestellt. Bei uns in der ZEIT-Stiftung verfolgen wir eine vergleichsweise konservative Anlage: Staatsanleihen und Pfandbriefe überwiegen mit gut 40 %, Aktien bis zu 30 %, ein wenig *emerging markets*, Immobilien und Unternehmensanleihenteilen sich die restlichen 30 %. Wir haben kein Private Equity, keine Hedgefonds.

Warum hat die ZEIT-Stiftung seit über fünfzehn Jahren beständig ein Aktienpaket gehalten? Der Grund ist einfach: Die ZEIT-Stiftung hat sich ein hohes Ziel gesetzt, nämlich den Kapitalstand von 2002 möglichst real zu erhalten. Wenn eine Stiftung die Inflation Jahr für Jahr ausgleichen will, kann sie das nicht über die sogenannte Kapitalerhaltungsrücklage (§ 58 Nr. 7 AO) allein schaffen, sondern dann muss die Stiftung den Inflationsausgleich am Markt verdienen. Das wiederum geht nur über die Wertsteigerung der Kapitalanlage, in der Regel über die Wertsteigerung von Aktien, manchmal auch über die Wertsteigerung von Grund und Boden oder Immobilien, wenn man diese dann verkauft. Diese Strategie ist lange Zeit sehr gut gegangen, bis dann Lehman zusammenbrach und uns eine globale Finanzkrise erfasste. Europa steckt nunmehr in einer ausgeprägten Schuldenkrise; eine allgemeine Unsicherheit ist vorherrschend. Die ZEIT-Stiftung hat sich schon Anfang des Jahres von allen Staatsanleihen aus Spanien getrennt, weiterhin halten wir aber einige wenige italienische Staatsanleihen. Wie managt nun eine Stiftung das Finanzrisiko, das bei den seit mehreren Jahren zu beobachtenden Volatilitäten beständig zugenommen hat?

1. Der Vorstand ist verantwortlich für die Geschäftsführung – und damit auch verantwortlich für die Vermögensanlage. Wenngleich die Verantwortung bei den beiden hauptamtlichen Vorstandsmitgliedern der ZEIT-Stiftung liegt, hat das Kuratorium vor einigen Jahren einen aus fachlich qualifizierten Mitgliedern des Kuratoriums bestehenden Finanzausschuss gebildet, der den Vorstand bei der Vermögensanlage berät. Dieses „Teilen der Last“ ist jedoch kein „Teilen der Verantwortung“. Ein aus Fachleuten bestehendes Beratungsgremium hilft, vor allem dann, wenn man mit Hilfe dieses Gremiums eine mittelfristige Strategie entwickelt. Diese mittelfristige Strategie schützt einen davor, plötzlich aus der Situation einer Krise heraus – womöglich in Panik – falsche Entscheidungen zu treffen. In unserem Fall ist die Strategie

beispielsweise, dass wir unser Aktienpaket „atmen“ lassen. Wir nehmen durchaus einen Kurswertverlust hin, in der Erwartung, dass der Wert der Aktie wieder steigen wird. In Zusammenarbeit mit dem Finanzausschuss haben wir zudem Leitplanken aufgestellt wie beispielsweise, dass wir nicht mehr als 30 % in Aktien anlegen, wovon maximal 5 % der Gesamtvermögensanlage aus Aktien aus *emerging countries* bestehen soll. Zugleich haben wir bestimmte Ausschlusskriterien zur Anlagestrategie benannt, wie beispielsweise das Ausschließen von Private Equity-Beteiligungen. Die Kriterien hinterfragen wir allerdings immer wieder.

2. Die ZEIT-Stiftung trifft Entscheidungen nach gründlichen Beratungen mit externen Experten. Das Vermögen ist nahezu vollständig auf zehn Kapitalanlagegesellschaften verteilt, bei denen wir eigene geschlossene Fonds unterhalten. Mit diesen Gesellschaften treffen wir uns zweimal im Jahr. Alle Treffen werden protokolliert, so dass deutlich wird, warum wir zu diesen oder jenen Entscheidungen gekommen sind. Die zehn Fonds lassen wir wiederum von der Deutschen Performance Messungsgesellschaft kontinuierlich überprüfen. Wir wissen folglich genau, in welchem Quartil der Fonds x abgeschnitten hat im Vergleich mit 100 oder 200 ähnlich gelagerten Fonds. Wir trennen uns auch von Fonds, wenn die Performance nicht mehr stimmt oder über einen längeren Zeitraum hinter unseren Erwartungen zurückbleibt.

In unregelmäßigen Abständen unterziehen wir unsere gesamte Vermögensanlage dem kritischen Blick eines Dritten, eines unabhängigen Finanzberaters. Dabei stellen wir eine ganz grundsätzliche Frage: Auf welche Asset-Klassen würden Sie das Vermögen verteilen, wenn wir heute anfangen und einen ähnlichen Risikofaktor beibehalten würden wie zurzeit?

3. Zusätzlich zu meiner Vorstandstätigkeit bin ich selbst in Gremien außerhalb der Stiftung wie beispielsweise der HanseMerkur, des Deutschen Rings oder der Deutschen Bank tätig, die sich mit Fragen des Bankenbereichs oder der Vermögensanlage beschäftigen. Darüber erfahre ich viele Informationen und lerne vor allem durch den Vergleich unserer Vermögensanlage mit der in Versicherungen, die aufgrund der Stresstests viel restriktiveren Bedingungen unterliegen als wir Stiftungen, die sich laut einer großen Zahl von Landesstiftungsgesetzen allein am Vorbild eines vorsichtigen, umsichtigen Kaufmanns orientieren müssen.

4. Risikomanagement bedeutet für uns vor allem Diversifikation. Anstatt alles in einem Fonds, in einer Asset-Klasse, bei und mit nur einer Bank anzulegen, stellen wir uns breit auf.

Risikomanagement bedeutet ferner, eindeutig auf langfristige, stabile Rückflüsse zu setzen und nicht kurzfristige, schnelle Gewinne anzustreben. Dementsprechend sollte das Portfolio verstärkt dahingehend ausgerichtet sein, dass bei schlechter Performance einer Asset-Klasse eine andere Asset-Klasse diese Verluste auffängt. Das Ziel muss sein, ruhig, aber durchaus am Puls der Zeit, zu agieren. Konkret bedeutet das für uns in der ZEIT-Stiftung gegenwärtig die Stärkung von Sachwerten oder auch Unternehmensanleihen.

Neben den Finanzrisiken müssen auch Haftungsrisiken gemanagt werden. Auch hierzu möchte ich an dieser Stelle aus der Sicht eines Praktikers die Grundsätze unserer Arbeit skizzieren: Wir treffen jede Entscheidung nach gründlicher Überlegung und holen uns dabei den Rat von ausgewiesenen Fachleuten ein. Unsere Entscheidungen dokumentieren wir genau. Das Vermögen der ZEIT-Stiftung verteilen auf verschiedene Anlageklassen und verschiedene Banken, wobei wir besonders das Rating der Institute berücksichtigen. Letztendlich spekulieren wir nicht mit Derivativen oder sonstigen Wetten auf fallende oder steigende Preise, Kurse oder Rohstoffe.

Projektrisiken müssen ebenfalls im Stiftungsmanagement ihre Berücksichtigung finden. Nur selten gibt ein Stiftungsvertreter zu, wenn einmal ein Projekt seiner Stiftung erfolglos blieb. Es ist aber nicht zu leugnen, dass es auch Flops unter Projekten und Programmen gibt, die von Stiftungen initiiert und durchgeführt wurden. Wie managt man die Risiken, die mit einzelnen Projekten verbunden sind? Und gleich gefragt: Muss eigentlich eine Stiftung bei ihren Förderungen jedes Risiko vermeiden? Muss sie nicht im Gegenteil aufgeschlossen sein gegenüber Anträgen, die durchaus ein Risiko in sich bergen? Aber auch solch ein Vorgehen, das durchaus bereit ist, Risiken zuzulassen, muss bekannterweise gemanagt werden, bedarf schließlich einer durchdachten Stiftungsstrategie.

Für wissenschaftsfördernde Stiftungen gibt es meines Erachtens zwei Möglichkeiten, das Projekt-Risiko einzudämmen oder auch bewusst mit Risiken zu arbeiten. Variante eins heißt: Die Stiftung hält das Know How

zur Begutachtung von Anträgen selbst vor. Variante zwei bedeutet: Die Stiftung schaltet Gutachter ein und holt sich auf diese Weise Wissen ins Haus. Bei uns in der ZEIT-Stiftung gilt die folgende Regel: Für alle Projekte mit mehr als 50.000 Euro Antragssumme müssen zwei Gutachter eingeschaltet werden. Auch für Doktorandenstipendien, die unter 50.000 Euro liegen, gilt dasselbe. Ansonsten kann bei niedrigeren Antragssummen, beispielsweise bei Druckkostenzuschüssen, auch ein Gutachter reichen.

Für alle Förderungen lautet die goldene Regel immer, sich stets auf Schwerpunkte bei der Förderarbeit zu konzentrieren. Stiftungsarbeit muss eine strategische Planung und Ausrichtung der Tätigkeit vorweggehen. Dann bekommt man nach einiger Zeit auch ein recht sicheres Verständnis dafür, welche Bandbreite an Risiko man zulassen will.

Etabliert eine Stiftung eigene Einrichtungen, wie die Bucerius Law School, tut man selbstverständlich gut daran, wenn man nicht ganz und gar risikoverliebt ist. In diesem Zusammenhang hatten wir in der Planungsphase der Bucerius Law School nicht nur die wichtigsten deutschen Privathochschulen besichtigt, sondern ebenfalls einen Auftrag für eine Feasibility Study und einen Businessplan an eine große deutsche Unternehmensberatung gegeben. Ein solch umsichtiges Vorgehen kann ich nur allen Stiftungen raten, die eigene Zentren, Schulen, Hochschulen oder Institute planen.

Letztendlich sehen wir uns im Stiftungsmanagement immer wieder mit Legitimationsrisiken konfrontiert. Ich will hier nicht den Teufel an die Wand malen, ich will auch nichts heraufbeschwören, was in den Augen vieler noch gar nicht da ist, ich bin auch kein Mann von Ängstlichkeit, aber man verschlüsse doch die Augen vor der Realität, wenn wir die Fragen nach der Legitimation unserer Arbeit einfach überhörten.

Da hat es vor einem Jahr ein Buch gegeben, das sehr offen danach fragte, ob die Macht und der Einfluss einer großen deutschen Stiftung auf die Politik oder auf einzelne Politiker in Deutschland nicht zu groß sei. Auch in Hamburg gab es eine Bürgerschaftsabgeordnete der Linken, die sich vor einiger Zeit öffentlich dafür aussprach, dass die Vergabe von Fördermitteln der vielen Hamburger Stiftungen doch von einem demokratisch gewählten, öffentlichen Gremium reguliert werden müsse. Und auch auf der Straße hört man immer wieder den Satz von der Stiftung

als Steuervermeidungsmodell und dass doch die Öffentlichkeit mitsprechen müsse, wenn steuerlich begünstigte Stiftungsmittel vergeben würden.

Wie sollten wir dem Risiko einer Legitimationskrise begegnen? Ich denke die Antwort ist: offen und mit verstärkter Transparenz. Eine gemeinnützige Stiftung von einiger Größe, die einige Millionen Euro im Jahr umsetzt, ist ein gesellschaftlicher Faktor und hat nicht nur das Recht auf, sondern geradezu die Pflicht zur gesellschaftlichen Partizipation.

Dieses Recht und diese Pflicht begründen sich in dem gemeinwohlorientierten Auftrag, der letztlich keine Marotte des Stifters ist, sondern von einer Landesbehörde, der Stiftungsaufsicht, als gemeinnützig anerkannt wurde. Die Stiftung muss den staatlich legitimierten Auftrag des Stifters, festgelegt in der behördlich anerkannten Satzung, umsetzen, muss dementsprechend handeln. Sie ist ein gesellschaftlicher Akteur wie andere Akteure, beispielsweise die Kirchen, Parteien, Gewerkschaften, Verbände und Unternehmen. Stiftungen sind nicht mehr oder weniger legitimiert als diese. Wenn wir in der ZEIT-Stiftung ein Programm entwickelt haben, mit dem wir verstärkt Jugendliche mit Migrationshintergrund in Gymnasien ansprechen, die sich für den Lehrerberuf engagieren, und wenn wir dann immer mehr Jugendliche auf diesem Weg begleiten, weil wir der Meinung sind, dass wir in Deutschland in unseren Schulen sehr viel mehr Lehrer mit Migrationshintergrund benötigen, dann nehmen wir nach einiger Zeit eine Sprecherfunktion für diese Gruppe ein. Wir vertreten dann auch deren Interesse. Und wir gewinnen zudem ganz bestimmte eigene Erfahrungen mit dieser Gruppe. Und natürlich müssen wir diese Erfahrungen in den gesellschaftlichen Diskurs um Integrationsbemühungen und Integrationsdefizite einbringen.

Stiftungen sollten nur tunlichst darauf achten, dass sie sich selbst bei all diesem gesellschaftlichen Engagement nicht über das Geld definieren, das sie in diverse Vorhaben investieren können, sondern über die Inhalte ihrer Arbeit. Stiftungsvertreter sollten sich des Privilegs der Steuerbegünstigung stets bewusst sein und dies als Argument für ihre gesellschaftliche Aufgabe sehen. Die Steuerbegünstigung unterstreicht den institutionellen Charakter einer Stiftung. Die Stiftung geht immer über den Stifter als Persönlichkeit hinaus, sie ist eine Institution.

Das Recht auf und die Verpflichtung zur gesellschaftlichen Partizipation kann aber nur dann ernsthaft wahrgenommen werden, wenn die Akteure in den Gremien, Vorstand und Kuratorium oder Stiftungsrat, von äußerster Integrität sind, wenn Kopf und Kapital, Ideen und Geld eine Einheit bilden. Zudem sollte eine gewisse Schnelligkeit des Handelns die Stiftungstätigkeit bestimmen.

Hinzu kommt, dass das Management von Legitimationsrisiken immer eine hohe Verpflichtung zur Transparenz bedeutet. Zeigt man der Öffentlichkeit, was die Stiftung tut, wie Entscheidungen zustande kommen, wer in welchem Gremium die Entscheidungen fällt, was die Ergebnisse des Stiftungshandelns sind, hat man schon viele Trümpfe auf seiner Seite. Wenn dann auch eine unternehmensverbundene Stiftung verdeutlicht, wie autonom sie arbeitet, wie sie Unternehmensinteressen des Stifterunternehmens und gemeinnützige Interessen der Stiftung voneinander trennt, dann schwächt sie auch die Argumentationskraft jener, die gerade bei Unternehmensstiftungen oder den sogenannten CSR-Stiftungen Unrat wittern.

Auch die unglücklichen Berichte über Familienstiftungen, auch über Liechtenstein oder die Privatstiftungen einzelner Familien haben das Renommee des Begriffs „Stiftung“ nicht beschädigen können. Die gemeinnützige Stiftung – und die Konnotation von Stiftung und gemeinnütziger Tätigkeit ist nun einmal die überwiegende Gedankenverbindung – genießt in Deutschland hohe Reputation. Wie sonst ist zu erklären, dass wir auch in wirtschaftlich angeschlagenen Zeiten 800 bis 900 Neugründungen jährlich zu verzeichnen haben.

Letztlich aber sind es immer die Einzelstiftungen, über 18.500 in ganz Deutschland, und deren Tätigkeit, die das Renommee hoch halten, oder es auch senken. Jeder, der für eine Stiftung tätig ist, hat hier eine besondere Verantwortung. Die Verletzungsgefahren liegen bei den vier Bedingungen, die die Abgabenordnung als konstitutiv für gemeinnütziges Handeln festgelegt hat: ausschließlich, uneigennützig, unmittelbar und zeitnah soll es geschehen. Diese Bedingungen sind im Grunde nicht schwer zu erfüllen. Die Stiftungsgesetzgebung und die Abgabenordnung sind großzügig, was beispielsweise die Ausschüttung angeht. Anders als in den USA gibt es keine festgesetzte Regelung, nach der 5 % des Stiftungskapitals ausgeschüttet werden müssen. Die ordentlichen Erträge

dienen in Deutschland der Erfüllung des Stiftungszweckes. Bei einer Stiftung wie der ZEIT-Stiftung sind die ordentlichen Erträge genau bezifferbar, bei manchen Unternehmensstiftungen obliegt die Ausschüttungshöhe oder -quote bestimmten Vorgaben, beispielsweise der vorrangigen Absicherung der Unternehmensentwicklung. Für das Renommee von Stiftungen kann es jedoch nicht gut sein, wenn Stiftungen als Sparkassen betrachtet werden. Gemeinnützige Stiftungen sind nun einmal für den Zweck geschaffen, zum gemeinen Nutzen tätig zu werden.

Dass sich die Zweckerfüllung nicht ganz ohne jegliche Risiken verwirklichen lässt, haben meine Ausführungen gezeigt. Bei all dem lege ich aber Wert auf die Feststellung, dass ich bei meiner Tätigkeit zwar von den Risiken weiß, sich mir aber bei der täglichen Arbeit ganz andere Facetten der Stiftungsarbeit permanent in den Vordergrund schieben. Da ist die tiefe Befriedigung, dass wir beispielsweise mit unserer Law School schon über 1.500 Studierende erreicht haben, denen wir eine besondere Ausbildung anbieten konnten, dass wir zurzeit Hunderten von Hamburger Kindern aus schwierigen sozialen Verhältnissen Lesecoaches an die Seite stellen können, dass wir Doktoranden auf dem Gebiet der Migrationsstudien aus aller Welt fördern, dass wir seit dem Jahr 2000 schon 600 international ausgewiesene Nachwuchskräfte in unseren Summer Schools on Global Governance versammelt haben und noch vieles mehr. Lassen Sie sich nicht von Risiken verunsichern. Risiken müssen gemanagt werden. Dann verstellen sie auch nicht den Blick auf das über die Vermögensanlage hinaus Wesentliche guter Stiftungsarbeit.

- * Druckfassung der Rede, gehalten am 4. November 2011 anlässlich der 11. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts an der Bucerius Law School, Hamburg.

Zivilgesellschaft in Deutschland: Entwicklung, Strukturen, Wachstum und Wandel

ANNETTE ZIMMER / ECKHARD PRILLER

- I. Einleitung
- II. Zivilgesellschaft – was ist das?
- III. Deutschland in der Mitte Europas
- IV. Akteure der Zivilgesellschaft: Wachstum und Wandel
 - 1. Zum Wachstum der Zivilgesellschaft
 - 2. Deutschland im internationalen und europäischen Vergleich
 - 3. Zum Wandel der Zivilgesellschaft
- V. Perspektiven der Zivilgesellschaft
- VI. Zusammenfassung
- VII. Summary

I. Einleitung

Wie ist es um die Zivilgesellschaft in Deutschland bestellt? Welches sind ihre zentralen Akteure? Und wie arbeitet Zivilgesellschaft hierzulande mit Staat und Wirtschaft zusammen? Diese Fragen werden im folgenden Überblicksartikel thematisiert. Da es sich bei Zivilgesellschaft um einen vielschichtigen Begriff handelt, ist es sinnvoll, zunächst auf das den folgenden Ausführungen zugrundeliegende Verständnis von Zivilgesellschaft einzugehen. Daran anschließend wird aus einer modelltheoretischen Perspektive die Entwicklung der Zivilgesellschaft thematisiert. Es handelt sich in Deutschland in weiten Bereichen um eine „Zivilgesellschaft im Schatten des Staates“. Eine enge Zusammenarbeit zivilgesellschaftlicher Akteure mit dem Staat auf den verschiedenen Ebenen des politischen Systems, insbesondere aber auf der kommunalen Ebene, ist charakteristisch für die deutsche Situation. Trotz oder vielleicht auch gerade aufgrund der Nähe zum Staat kann die Zivilgesellschaft in

Deutschland in den letzten Jahrzehnten auf ein beachtliches Wachstum zurückblicken. Dies gilt für die Anzahl der Vereine und das Stiftungswesen ebenso wie für das individuelle Engagement der Bürger und Bürgerinnen. Im vorliegenden Beitrag wird anhand ausgewählten statistischen Datenmaterials ein quantitativer Überblick über die Zivilgesellschaft in Deutschland vermittelt sowie eine Positionsbestimmung im internationalen Vergleich vorgenommen. Abschließend wird auf den Wandel der Zivilgesellschaft eingegangen. Das Verhältnis zwischen Staat und Zivilgesellschaft, aber auch zwischen Zivilgesellschaft und Markt hat sich in den letzten Jahren in Deutschland markant verändert mit entsprechenden Folgen für die zivilgesellschaftlichen Organisationen. Wohin die Reise in Zukunft geht, ist momentan noch nicht abzusehen. Festzuhalten ist jedoch, dass die Zivilgesellschaft dem Markt zunehmend ähnlicher wird. Auch in Deutschland prägt Konkurrenz längst den Alltag zivilgesellschaftlicher Organisationen. Und die Politik rechnet inzwischen fest mit der zunehmenden Bereitschaft der Bürger und Bürgerinnen, sich mit Geld wie Zeitspenden zu engagieren und sehr konkret zur Daseinsvorsorge beizutragen. Weniger prominent behandelt in der öffentlichen Debatte wird zurzeit die Bedeutung der Zivilgesellschaft für soziale Innovation und gesellschaftliche Modernisierung. Hier sollte jedoch angesetzt werden und die Rahmenbedingungen so gestaltet werden, dass Zivilgesellschaft als Motor von Innovation und Modernisierung auch tätig werden kann.

II. Zivilgesellschaft – was ist das?

„Zivilgesellschaft“ als Begriff und Konzept kann auf eine lange Tradition zurückblicken. In der Klassischen Antike war *societas civilis* Synonym für die ideale Lebensweise von freien Bürgern. *Alexis de Tocqueville*, der zu Beginn des 19. Jahrhunderts die Vereinigten Staaten bereiste, war fasziniert von der Dynamik und Vielfalt der dortigen freiwilligen Vereinigungen (Assoziationen, Vereine) und ihrer Bedeutung für friedliches Zusammenleben, Selbstorganisation und Demokratie. *Tocquevilles* Beschreibung der damaligen Gesellschaft in den USA bietet eine Blaupause für das Konzept einer „Zivilgesellschaft“, die sich durch gesellschaftliche Selbstorganisation und Engagement von Bürgern und

Bürgerinnen auszeichnet.¹

Individuelles bürgerschaftliches Engagement und die Existenz eines breiten Spektrums von Organisationen, die weder ausschließlich der Logik des Marktes noch der des Staates folgen, konstituieren seitdem unser Verständnis von Zivilgesellschaft. Hinzu kommt als weitere Komponente „Zivilität“, nämlich Meinungsbildung im Diskurs unter Austausch und auch Akzeptanz gegenläufiger Standpunkte. Zivilgesellschaft, so der Historiker *Jürgen Kocka*, kann nur als mehrdimensionales Konzept verstanden werden. *Kocka* unterscheidet zwischen einer normativen, einer handlungstheoretischen und einer bereichsspezifischen Komponente von Zivilgesellschaft.² Normativ wird mit Zivilgesellschaft heute das Leitbild einer gerechten Gesellschaft und partizipativen Demokratie in Verbindung gebracht. Hierbei handelt es sich um eine in die Zukunft gerichtete gesellschaftlich-politische Utopie, die vielleicht exakt so nicht zu erreichen ist, aber dennoch als Richtlinie, Maßstab und Korrektiv des Status quo notwendig ist. Zivilgesellschaft dient insofern als Zielgröße und kritisches Potential, anhand dessen die Alltagsrealität des Status quo gemessen wird. Handlungstheoretisch geht es bei Zivilgesellschaft um das individuelle Engagement jedes Einzelnen für die Allgemeinheit betreffende Belange. Hier kommen Zivilcourage, Protest und Kritik gegenüber Politik und Verwaltung ebenso in den Blick wie Gemeinwohlorientierung, Philanthropie und Altruismus. Bei der handlungstheoretischen Dimension von Zivilgesellschaft schwingen sowohl die Idee des Öffentlichen im Sinne eines über den rein privaten Bereich hinausgehenden Engagements als auch ein aktives Eintreten für allgemeine Interessen und Belange mit. Schließlich wird Zivilgesellschaft bereichslogisch gefasst und auf einen bestimmten Typus von Organisation und Modus von Vergesellschaftung bezogen. Demnach ist Zivilgesellschaft ein Bereich, in dem freiwillige Vereinigungen (Vereine), Stiftungen, Initiativen, Nicht-Regierungsorganisationen (NGOs) bzw. Non-Profit-Organisationen (NPOs) tätig sind. In den modernen westlichen Demokratien sind diese Organisationen eine Selbstverständlichkeit. Sie gelten als Unterpfand von Demokratie und politischem Gemeinwesen. Das Recht, sich zusammenzuschließen und Organisationen zu gründen, ist ein allgemeines Menschenrecht und in Deutschland grundrechtlich verbrieft. Allerdings lassen sich im internationalen Vergleich deutliche Unterschiede der

rechtlichen, politischen und auch ökonomischen Einbindung der zivilgesellschaftlichen Organisationen feststellen; ihre jeweilige Governance ist kontextabhängig und kulturell geprägt und unterliegt in der Regel einer pfadabhängigen Entwicklung.

III. Deutschland in der Mitte Europas

Deutschland war und ist als Land in der Mitte Europas offen für viele Einflüsse. Hierzu zählen auch die demokratietheoretischen und zivilgesellschaftlichen Konzepte Frankreichs und Großbritanniens. Der zivilgesellschaftliche Diskurs ist hierzulande in hohem Maße geprägt durch die handlungstheoretische Komponente des individuellen Engagements. Angeknüpft wird hierbei durchaus an die demokratietheoretisch-republikanische Tradition des Nachbarn Frankreich, der lange Zeit keinen weiteren Bereich zwischen Staat und BürgerInnen bzw. Citoyens duldete. Dementsprechend kommt in Deutschland dem individuellen freiwilligen Engagement in der öffentlichen Wahrnehmung von Zivilgesellschaft ein wichtiger Stellenwert zu. Dies zeigt sich an der hohen Aufmerksamkeit, die individuelles Engagement in der deutschen Politik genießt. Hiervon zeugen in der jüngsten Vergangenheit u.a. die Einsetzung einer Enquêtekommission des Deutschen Bundestags³ „Zur Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements“, das mit Unterstützung der Politik initiierte und mit öffentlichen Mitteln geförderte „Bundesnetzwerk Bürgerschaftliches Engagement“⁴, der bisher unter Federführung des Bundesfamilienministeriums (BFSFJ) in fünfjährigem Turnus als bundesweite repräsentative Erhebung durchgeführte Freiwilligensurvey⁵ und nicht zuletzt der expandierende Bundesfreiwilligendienst.⁶

Gleichzeitig ist Zivilgesellschaft in Deutschland aber auch in hohem Maße von der angelsächsischen Tradition bürgerschaftlicher Selbstorganisation in einem breiten Spektrum von freiwilligen Vereinigungen, Initiativen, Vereinen und anderen in der Regel gemeinnützigen Organisationen geprägt. Nicht von ungefähr gilt Deutschland – ebenso wie die USA – als Hochburg freiwilliger Vereinigungen, insbesondere Vereine. Allerdings ist diese bereichsspezifische Komponente von Zivilgesellschaft, abgesehen von kritischen und humoristischen Beiträgen⁷, hierzulande im öffentlichen Diskurs weit weniger präsent als die handlungstheoretische, obgleich die

enge Zusammenarbeit mit zivilgesellschaftlichen Organisationen ein zentrales Strukturmoment von Politikgestaltung und Governance in Deutschland darstellt. Die Zusammenarbeit von Staat und zivilgesellschaftlichen Organisationen kann auf eine lange Tradition zurückblicken, die weit ins 19. Jahrhundert zurückreicht und trotz markanter historischer Zäsuren über eine beachtenswerte Kontinuität verfügt. Besonders ausgeprägt ist diese Form der Governance in den wohlfahrtsnahen Bereichen, wie etwa bei den Sozialen Diensten oder im Gesundheitswesen, aber auch lebensweltliche Politikbereiche wie Sport und Freizeit sind in ähnlicher Weise strukturiert. Politik, Verwaltung und zivilgesellschaftliche Organisationen arbeiten in diesen Politikfeldern vor allem auf der lokalen Ebene jeweils eng zusammen.⁸ Allerdings unterscheidet sich die Einbindung zivilgesellschaftlicher Organisationen hierzulande insofern vom angelsächsischen Vorbild, als es sich traditionell nicht um eine Beziehung auf Augenhöhe handelt. In Deutschland überwölbt klassischerweise der Staat die Vielfalt der zivilgesellschaftlichen Organisationen, wobei er nicht nur ordnungspolitisch als Rahmensetzer, sondern in beachtlichem Umfang auch als Finanzier, Koordinator und sogar als Initiator zivilgesellschaftlicher Organisationen tätig wird. Dieses spezifische Verhältnis zwischen Staat und Zivilgesellschaft steht in der Hegelschen Tradition einer besonderen Spielart des Etatismus, an die in der deutschen Nachkriegsgeschichte der Neo-Pluralismus eines *Ernst Fraenkel* anknüpfen konnte. Obgleich ursprünglich nicht etatistisch geprägt, führte die praktische Umsetzung des in der Christlichen Soziallehre verankerten Subsidiaritätsprinzips in Deutschland zu einem analogen Ergebnis einer passgenauen Einbindung zivilgesellschaftlicher Organisationen in den staatlichen Kontext. Zudem zeichnete sich die Sphäre der zivilgesellschaftlichen Organisationen im Vergleich zum angelsächsischen Vorbild hierzulande durch eine größere Marktferne aus. Dies ist zum einen ein Resultat der „Staatsnähe“ der Organisationen; ferner eröffnen die rechtlichen Rahmenbedingungen zivilgesellschaftlichen Organisationen in Deutschland nur sehr begrenzte Spielräume für wirtschaftliche Tätigkeiten. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, welchem Regime der strukturellen Einbindung und Einbettung in den politisch-gesellschaftlichen Kontext die Governance der Zivilgesellschaft in

Deutschland entspricht. Anknüpfend an den Regime-Ansatz von *Gøsta Esping-Andersen*⁹ und die Arbeiten von *Lester Salamon* und *Helmut Anheier*¹⁰ lassen sich für demokratische Gesellschaften mit ungebrochener marktwirtschaftlicher Tradition mindestens drei Modelle von Governance zivilgesellschaftlicher Organisationen unterscheiden. Hierbei richtet sich das Augenmerk weniger auf die Finanzierung der Organisationen – d.h. ob sie eher über den Markt oder den Staat finanziert werden –, im Zentrum steht vielmehr die demokratietheoretische Perspektive, also welche Funktionen die Organisationen für Staat und Gesellschaft einnehmen und welchem Modell von Demokratie ihre jeweilige Einbindung in den gesellschaftlichen Kontext am ehesten entspricht.

So sind im liberalen Modell die Funktionen von Voice und Lobbying der Organisationen ausgeprägt. Gleichzeitig sind diese aber auch in hohem Maße als soziale Dienstleister tätig. Die Einbindung der Organisationen in die sozialstaatliche Leistungserstellung ist jedoch marktförmig gestaltet und über Kontrakte geregelt. Demgegenüber beschränkt sich die Funktion zivilgesellschaftlicher Organisationen im sozial-demokratischen Modell auf Voice bzw. auf die Lautverstärkung gesellschaftlicher Anliegen und die Vermittlung gemeinschaftlicher Wertvorstellungen. Gemäß des Leitmotivs der „Sozialen Demokratie“ ist hier der Staat primär für die Erstellung wohlfahrtsstaatlicher Leistungen verantwortlich. In den skandinavischen Ländern liegt die Verantwortung sowohl der Erstellung als auch der Finanzierung sozialer Leistungen und Dienste nach wie vor überwiegend in öffentlicher Hand. Im Unterschied hierzu kommt im subsidiären Modell Kontinentaleuropas der Zivilgesellschaft als Partner des Sozialstaates bei der Leistungserstellung und Politikgestaltung eine wichtige Bedeutung zu. Die zivilgesellschaftlichen Organisationen werden gleichberechtigt als Dienstleister wie Gegenüber am Verhandlungstisch bei der Politikgestaltung gesehen, nicht aber primär als Lobbyisten. Mit anderen Worten: Die zivilgesellschaftlichen Organisationen sind in einem beachtlichen Umfang in den Staat inkorporiert. Diese Indienstnahme zivilgesellschaftlicher Organisationen überlagert im korporatistischen oder konsensorientierten Modell der Demokratie ihre Voice-Funktion.

	Liberales Modell	Sozial- demokratisches Modell	Subsidiäres Modell
--	-----------------------------	--	-------------------------------

Bedeutung auf der Input-Seite	Hoch:Voice, Lobbying	Hoch: Voice	Niedrig: inkorporier
Bedeutung auf der Output-Seite	Hoch: marktförmig eingebunden	Niedrig:kaum Leistungserstellung	Hoch:in den Sozialstaat inkorporiert
Verbreitung	Angelsächsische Länder	Skandinavien	Zentral-/Südeuropa
Nähe zu Demokratietheorie	<i>Protective democracy</i> Pluralismus	<i>Developmental democracy</i> Soziale Demokratie	Konsensdemokrati Korporatismus

Tab 1.: Modelle der Einbindung zivilgesellschaftlicher Organisationen¹¹

Wie kam es zu dieser spezifischen Einbindung zivilgesellschaftlicher Organisationen in den staatlich-administrativen Kontext? Wie in anderen Industrieländern entstand auch auf dem Territorium Deutschlands mit Beginn der industriellen Moderne ein breit gefächertes Spektrum von gemeinnützigen Organisationen, meist in Form von Vereinen, aber auch bereits zahlreiche Stiftungen und eine beachtliche Anzahl von Genossenschaften. Ohne auf die Entwicklung im Einzelnen einzugehen, kam es in ganz unterschiedlichen Arbeitsfeldern in Deutschland bereits frühzeitig zu Zusammenschlüssen der überwiegend lokal tätigen Vereine zu überregionalen Verbänden. Auch eine entsprechende Arbeitsteilung zwischen dem lokal vor Ort tätigen Verein und dem überregional auf Landes- oder Bundesebene tätigen Verband wurde frühzeitig erreicht: Hierbei gingen die Funktionen der Interessenbündelung und Interessenvertretung gegenüber der Politik an den Verband über, während der lokale Verein sich als Dienstleister sowie als Ort der Gemeinschaft von Mitgliedern etablierte. Zusammengehalten wurde der Verbund aus Verband und angeschlossenen Mitgliederorganisationen durch einen gemeinsamen Wertekanon.

Deutschland war lange Zeit eine stark heterogene Gesellschaft, die entlang religiöser sowie weltanschaulich-politischer Konfliktlinien (*cleavages*) organisiert war. So dienten die zivilgesellschaftlichen Organisationen vor Ort auch zur Strukturierung und gleichzeitig Stabilisierung der sozialen Milieus. Zudem waren zivilgesellschaftliche Organisationen

Vorfeldorganisationen der Politik. Das sozialdemokratische Milieu bestand aus einem engmaschigen Geflecht von Partei, Gewerkschaft, Arbeitersportvereinen, Kultur- und Jugendorganisation sowie der AWO (Arbeiterwohlfahrt) angeschlossen lokalen sozialen Dienstleistern. Entsprechendes galt für das katholische Milieu, das damals u.a. durch die zivilgesellschaftlichen Organisationen Zentrumspartei, christliche Gewerkschaft, Caritas und DJK-Sportverein (Deutsche Jugendkraft) strukturiert wurde. Und auch das nationalliberal-konservative Milieu war – wenn auch nicht vergleichbar geschlossen – aber dennoch von einem umfassenden Set von zivilgesellschaftlichen Organisationen geprägt. Hierzu gehörten die Hirsch-Dunckerschen Gewerkvereine ebenso wie die liberalen Parteien, die Burschenschaften, Kriegervereine und nicht zu vergessen der Deutsche Turnerbund sowie der Deutsche Alpenverein.

Die enge Partnerschaft zwischen zivilgesellschaftlichen Organisationen und öffentlichen Instanzen wurde zunächst auf der lokalen Ebene, in den Kommunen etabliert. Im Geleitzug der Klassischen Moderne, geprägt von Industrialisierung und Urbanisierung, entstanden damals neue Formen der Vergesellschaftung und Vergemeinschaftung, und zwar in Form eines vielfältigen Spektrums zivilgesellschaftlicher Organisationen, angefangen bei karitativen Initiativen und Wohlfahrtsorganisationen, wie etwa der Arbeitersamariterbund, bis hin zu Sport- und Kulturvereinen, wie z.B. die Bergmannskapellen. Gleichzeitig war die Industriemoderne aber auch eine Zeit markanter sozialer Veränderungen, die eine Zerstörung bisheriger Formen der Fürsorge, wie sie in Dörfern und Kleinstädten typisch waren, zur Folge hatten. Infolge der starken Stellung der Gemeindlichen Selbstverwaltung waren und sind in Deutschland die Kommunen primär für Risikoprävention und -abhilfe zuständig. Die Kommunen reagierten damals auf die Herausforderung der Industriemoderne mit dem Auf- und Ausbau ihrer Verwaltungen und lokalen Sozialsysteme. Zentrale wohlfahrtsstaatliche Politikbereiche, wie das Gesundheitswesen, die Sozialen Dienste oder der Soziale Wohnungsbau, haben in dieser Zeit auf der lokalen Ebene ihren Ursprung.

Die Allzuständigkeit der Bürgerschaft für die Belange der Gemeinde ist ein konstitutives Element der deutschen Tradition der gemeindlichen Selbstverwaltung. Der politische Citoyen, engagiert in Rat wie damals auch noch in der Verwaltung, hatte als Pendant den sozial engagierten

Bürger, der als Ehrenamtlicher Aufgaben im Rahmen der sozialen Fürsorge vor Ort übernahm. Als die Kommunen ihr Sozialengagement intensivierten, war es mehr als naheliegend, dies nicht an den bestehenden und im Bereich Soziales engagierten zivilgesellschaftlichen Organisationen vorbei zu tun, sondern diese in die Planung direkt miteinzubeziehen und ihnen auch bei der Umsetzung von Sozialpolitik vor Ort einen entsprechenden Platz und eine zentrale Funktion zuzuweisen. In den Kommunen etablierte sich daher bereits gegen Ende des 19. Jahrhunderts im Bereich Wohlfahrt und Fürsorge eine enge Zusammenarbeit zwischen den privaten zivilgesellschaftlichen Organisationen vor Ort und der sich entwickelnden öffentlichen kommunalen Sozialbürokratie. Das für Deutschland typische „duale System“ eines kooperativen Miteinanders von öffentlicher und freier Wohlfahrtspflege hat in dieser Zeit seinen Ursprung.¹²

Bereits in den 1920er Jahren wurde dieses Kooperationsmuster von der lokalen Ebene auf die Ebene des Nationalstaates übertragen. Mitverhandelt und mitgestaltet wird Sozialpolitik in Berlin seitdem durch die Vertreter der Verbände, die die Anliegen und Interessen der ihnen angeschlossenen Mitgliederorganisationen – in der Regel Vereine – auf damals Reichs- und jetzt Bundesebene vertreten. Für nahezu jeden Politikbereich, in dem auch zivilgesellschaftliche Organisationen tätig sind, besteht seitdem ein bereichsspezifisch oder meso-korporatistisch geprägtes Netzwerk aus Vertretern von Politik, Verwaltung, Verbänden und zum Teil auch der Wirtschaft. Von den Sozialwissenschaften sicherlich am besten untersucht ist diese Governance-Struktur im Bereich Soziales. Hier kann die Freie Wohlfahrtspflege auf eine lange Tradition zurückblicken, die in den Anfängen von einer Reihe von Social Entrepreneurs geprägt wurde. Heute ist die Freie Wohlfahrtspflege mit rund zwei Millionen Beschäftigten nicht nur ein wichtiger Arbeitgeber in Deutschland, sondern auch der größte Träger von Einrichtungen im Sozial- und Gesundheitsbereich.

Wie schon ausgeführt, ist die enge Zusammenarbeit zwischen Staat/Verwaltung und zivilgesellschaftlichen Organisationen nicht auf den Sozialbereich beschränkt. Vielmehr finden sich vergleichbare Governance-Strukturen, ein Regieren in Kontakt und im Verbund mit den Verbänden der Zivilgesellschaft auch im Sport oder auch im Bereich Umwelt- und Naturschutz. Es ist ein Politikstil, der durch Verhandlung und die Suche

nach einvernehmlichen Lösungen sowie durch die subsidiäre Unterstützung seitens des Staates geprägt ist. Doch es ist gleichzeitig ein voraussetzungsvolles Politikmodell, das zumindest einen Minimalkonsens in zentralen Parametern, also geteilte Werte und Ideenhorizonte aller beteiligten Akteure, zur Voraussetzung hat. Ferner ist eine entsprechende gesellschaftliche Legitimation der Verbandsvertreter notwendig. Sie sollen für ihre jeweilige gesellschaftliche Gruppe sprechen und deren Interessen und Anliegen vertreten.

Doch die sozialen Milieus, die einst die gesellschaftliche Basis dieser Governance-Struktur bildeten, sind brüchig geworden. Die heutigen zivilgesellschaftlichen Organisationen sind nur noch bedingt geprägt von milieuspezifischen Ideen, Konzepten und Werten. Diejenigen, die Mitglied in einem Sportverein sind, oder die freiwillige Arbeit bei einer Organisation der Wohlfahrtsverbände leisten, tun dies aus vielerlei Gründen. Sie haben den Verein dank einer Datenbank im Internet gefunden, oder sie sind von einer Freiwilligenagentur an die betreffende Einrichtung der Wohlfahrtspflege vermittelt worden. Der Kontakt zu zivilgesellschaftlichen Organisationen ist heute nicht mehr „milieuvermittelt“. Es besteht keine wertvermittelte Identifikation mit der Organisation mehr. Doch auch die Vertreter der Verbände, der Verwaltung und der Politik teilen in den betreffenden Politiknetzwerken nicht mehr unbedingt einen Ideenhorizont. Politik und Verwaltung wollen sparen und hoffen, durch Konkurrenz unter den zivilgesellschaftlichen Akteuren die Kosten der Dienstleistungserstellung im sozialen Bereich zu senken. Und die Vertreter der Breitensportvereine stehen im Schatten des Profi-Sports, insbesondere des Fußballs, wenn es um Sponsoring und um öffentliche Aufmerksamkeit geht. Angesichts eines drastischen gesellschaftlichen Wandels stellt sich durchaus die Frage nach der Zukunftsfähigkeit des subsidiären Governance-Arrangements. In zentralen Bereichen ist das ehemalige Strukturmuster zwar noch zu erkennen, doch de facto ist der Konsens bereits aufgekündigt und das Feld hat sich erheblich pluralisiert.¹³ Dies hat auch wesentlich mit Veränderungsprozessen auf der Ebene der Akteure zu tun.

IV. Akteure der Zivilgesellschaft: Wachstum und Wandel

Neben einem beträchtlichen Wachstum, so lässt sich die jüngere Entwicklung auf den Punkt bringen, ist in einer bereichsspezifischen Perspektive auch ein beträchtlicher Wandel der Zivilgesellschaft zu beobachten.

1. Zum Wachstum der Zivilgesellschaft

Insgesamt hat die Zivilgesellschaft in Deutschland – wie weltweit – seit etwa Mitte der 1970er Jahre eine bemerkenswerte Wachstumsphase durchlaufen, sowohl gemessen an der Anzahl der Organisationen und der mit Leitungsaufgaben betrauten Ehrenamtlichen sowie auch an den Mitgliederzahlen und der in diesem Bereich hauptamtlich Tätigen. Zweifellos blicken wir in Deutschland wie weltweit auf eine Boomphase der Zivilgesellschaft zurück.

Mehr als beachtlich waren die Zuwächse bei den Vereinen, der häufigsten Organisationsform der Zivilgesellschaft in Deutschland (vgl. [Abb. 1](#)). Im Vergleich zu den 1960er Jahren sind heute mehr als sechsmal so viele Vereine in den Vereinsregistern eingetragen. Ihre Gesamtzahl liegt inzwischen bei gut 580.000. Oft handelt es sich um Klein- und Kleinstvereine, doch vor allem in den Bereichen Sport und Freizeit finden sich nicht selten auch lokale Vereine mit über 2.000 und bis zu 7.000 Mitgliedern. Das macht deutlich, dass es sich bei Vereinen zumindest zu einem erheblichen Anteil um Organisationen handelt, in denen die Mitglieder mit ihren Interessen und Aktivitäten einen hohen Stellenwert haben.

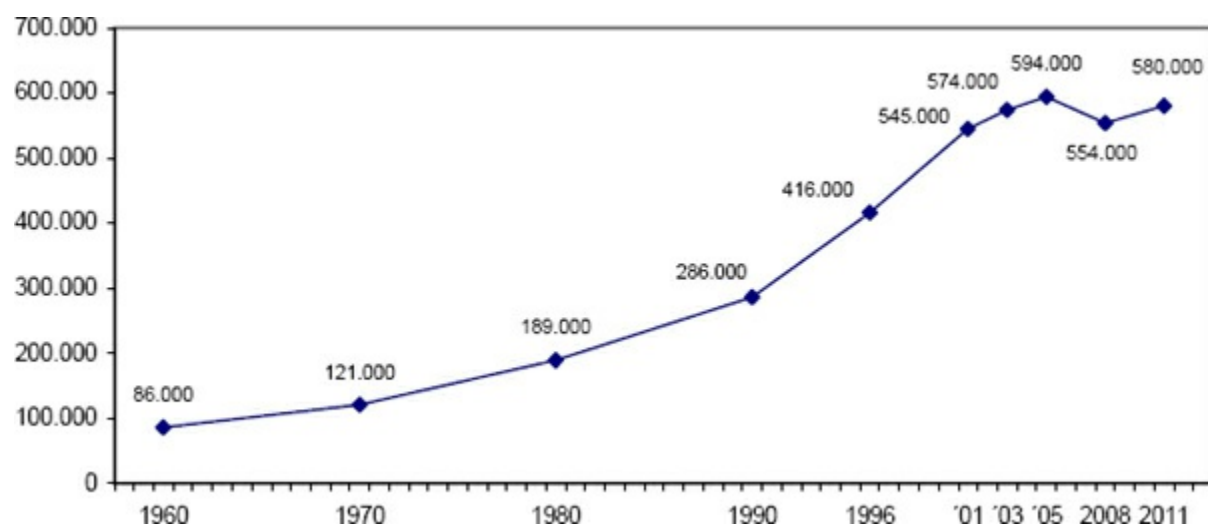


Abb. 1: Entwicklung der Anzahl der Vereine in Deutschland, 1960-2011¹⁴

„Verein“ ist in Deutschland aber auch eine Rechtsform, so dass viele Einrichtungen – beispielsweise Reha-Zentren, Beratungseinrichtungen und selbst Krankenhäuser – sich in der Trägerschaft eines Vereins befinden. Dies trifft u.a. auch für die Einrichtungen der Wohlfahrtsverbände – Arbeiterwohlfahrt, Caritas, Diakonie, Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband und Deutsches Rotes Kreuz – zu. Den Wohlfahrtsverbänden sind inzwischen mehr als 100.000 Einrichtungen angeschlossen, die über 1,5 Millionen Arbeitsplätze in Voll- oder Teilzeit stellen (vgl. Tab. 1). In einigen Segmenten des Sozialmarktes sind die Wohlfahrtsverbände Marktführer, wie etwa im Bereich Kindergärten und -krippen oder im Bereich stationäre Altenpflege.

	Einrichtungen	Vollzeitbeschäftigte	Teilzeitbeschäft
Gesundheitshilfe	8.462	222.435	152.451
Jugendhilfe	38.092	146.018	179.955
Familienhilfe	7.201	16.029	45.470
Altenhilfe	16.524	152.750	246.164
Behindertenhilfe	15.365	125.815	165.492
Hilfe für Personen in besonderen sozialen Situationen	7.782	13.765	13.936
Weitere Hilfen	7.329	25.625	22.279
Aus-, Fort- und Weiterbildungsstätten für soziale und pflegerische Berufe	1.638	6.086	7.559
Gesamt	102.393	708.523	833.306
Selbsthilfegruppen und Gruppen des bürgerschaftlichen Engagements	34.817	2.347	4.361

Gesamt mit Selbsthilfe	137.210	710.870	837.667
-------------------------------	---------	---------	---------

Tab. 2: Einrichtungen und Dienste der Freien Wohlfahrtspflege¹⁵

In den letzten zwanzig Jahren war auch das Wachstum der Stiftungen beachtlich, um eine weitere wichtige Organisations- und Rechtsform der Zivilgesellschaft anzusprechen (vgl. Abb. 2). Stiftungen sind die ältesten zivilgesellschaftlichen Organisationsformen. Sie stellen privates Vermögen für Zwecke des Gemeinwohls zur Verfügung und fördern die Zivilgesellschaft sowohl materiell wie durch innovative Ansätze. Inzwischen geht man von einer Zahl von deutlich über 18.000 Stiftungen aus. Besondere Aufmerksamkeit hat in den letzten Jahren die „Bürgerstiftung“ erfahren. Sie ist ein Importprodukt aus den USA. Bürgerstiftungen sind eine Mischung von Verein und Stiftung, da sie auf Zustiftungen angelegt sind, stark von bürgerschaftlichem Engagement getragen werden und auf lokaler Basis eine Vielfalt von Projekten, meist im Bereich Kinder- und Jugendhilfe sowie im Bildungsbereich, operativ durchführen.

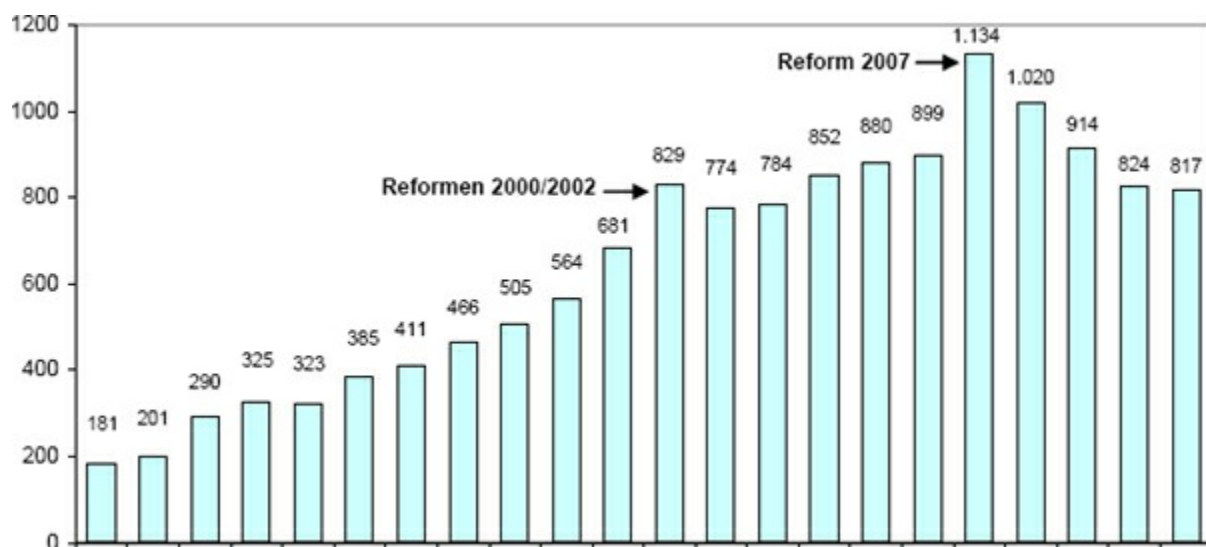


Abb. 2.: Entwicklung der Stiftungen, 1990-2011¹⁶

Dank des Freiwilligensurvey, der seit 1999 alle fünf Jahre durchgeführten repräsentativen Befragung von Bundesbürgern ab 14 Jahren, sind wir gut über das Engagementverhalten der Bundesbürger und -bürgerinnen informiert. In der Retrospektive dieser Angaben zeigt sich ein stabiles

Engagementverhalten. Mehr als 30 % der Bevölkerung sind gegenwärtig regelmäßig und aktiv engagiert. Über den Zeitraum der letzten 25 Jahre sind nach den Daten des Sozio-oekonomischen Panels die Engagementquoten etwa um ein Drittel gestiegen.¹⁷ Hinsichtlich der Engagementbereiche hat es in den letzten Jahren keine grundlegenden Veränderungen gegeben: Sport und Bewegung liegen in der Beliebtheitsskala an der Spitze, gefolgt von Schule und Kindergarten, Kirche und Religion und dem sozialen Bereich (vgl. Abb. 3).

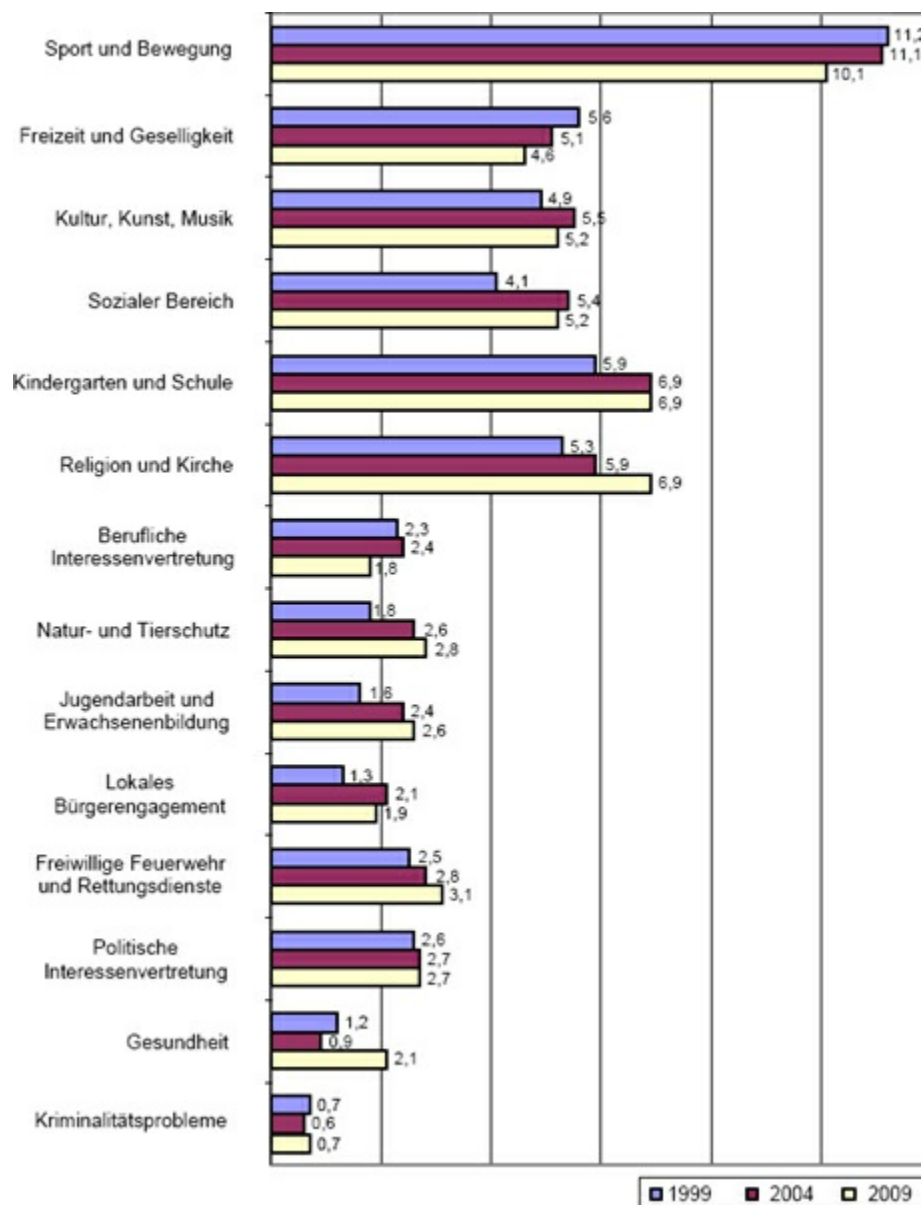


Abb. 3: Verteilung der Engagementbereiche, 1999, 2004 und 2009, in %¹⁸

Einen relativ stabilen Trend weist auch die Spenderquote in Deutschland

auf (vgl. Abb. 4). Mit einem Anteil von rund 40 % der Bevölkerung, der im Laufe eines Jahres spendet, hat sich in Deutschland eine „Kultur des Gebens“ etabliert. Im Zusammenhang mit besonderen Katastrophenfällen wie Tsunami-Katastrophen steigt die Spendenbereitschaft spürbar an. An Spendenaktivitäten beteiligen sich nicht alle Bevölkerungsgruppen in gleichem Maße. Ältere Frauen zählen auch in Deutschland zu den fleißigsten Spendern. Aktuell zeigt sich eine leicht rückläufige Tendenz im Anteil der Bevölkerung der spendet, aber eine leichte Zunahme in der durchschnittlichen Spendenhöhe.

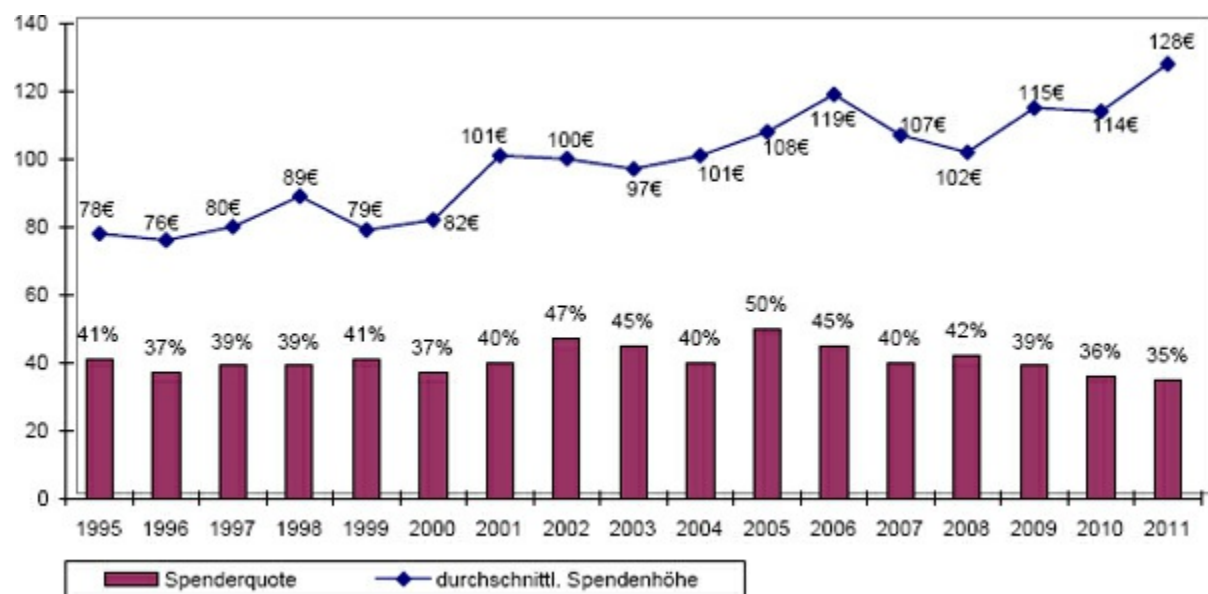


Abb. 4: Entwicklung der Spenderquote und durchschnittlichen Spendenhöhe¹⁹

Jenseits des von diesen Daten hervorgehobenen Bereichs sozialen Engagements hat sich aber auch das politische Engagement in Deutschland in den vergangenen Jahrzehnten entwickelt. In der Retrospektive sind die Deutschen politisch bewusster und etwa in Hinblick auf die Teilnahme an Protesten und Demonstrationen engagierter geworden (vgl. Abb. 5). Diesbezüglich sind die Wirkungen der so genannten neuen sozialen Bewegungen der späten 1970er und 1980er Jahre immer noch spürbar, und das Protestgeschehen gewinnt durch politische Großereignisse oder Umweltkatastrophen regelmäßig einen konjunkturellen Aufschwung.

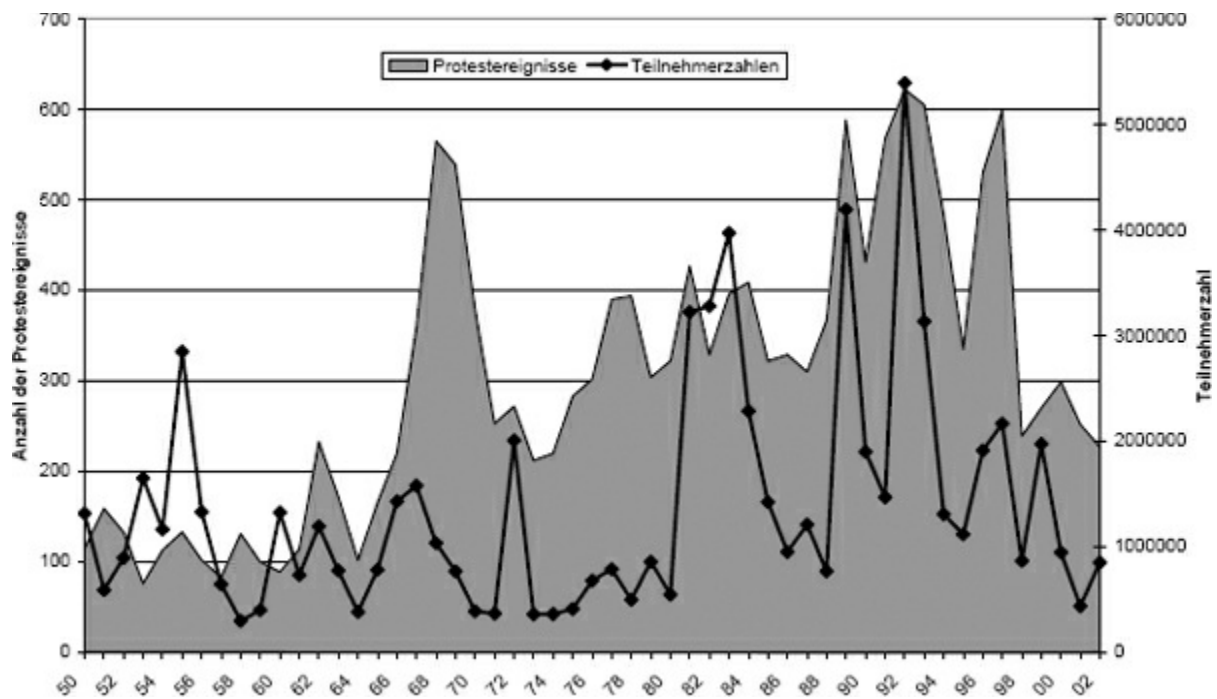


Abb. 5: Proteste in Deutschland²⁰

2. Deutschland im internationalen und europäischen Vergleich

Trotz dieser beachtlichen Zuwächse ist Deutschland kein zivilgesellschaftliches Musterland. Im internationalen Vergleich liegt es hinsichtlich der Mehrheit der Parameter, die zur Messung zivilgesellschaftlicher Aktivität herangezogen werden, lediglich im oberen Mittelfeld. Dies trifft unter anderem für die Bedeutung zivilgesellschaftlicher Organisationen als Arbeitgeber zu. Die arbeitsmarktpolitische Relevanz zivilgesellschaftlicher Organisationen wurde in Deutschland erstmals in den 1990er Jahren im Rahmen des Johns Hopkins Projektes²¹ ermittelt; sie wird derzeit im Projektkontext „Zivilgesellschaft in Zahlen“²² aktualisiert. Nach den Angaben aus dem Johns Hopkins Projekt entfallen in Deutschland auf zivilgesellschaftliche Organisationen etwa fünf Prozent der Gesamtbeschäftigung (vgl. Abb. 6). Es handelt sich somit um eine Größenordnung, die etwa dem Bereich Verkehr oder dem Versicherungswesen entsprechen:

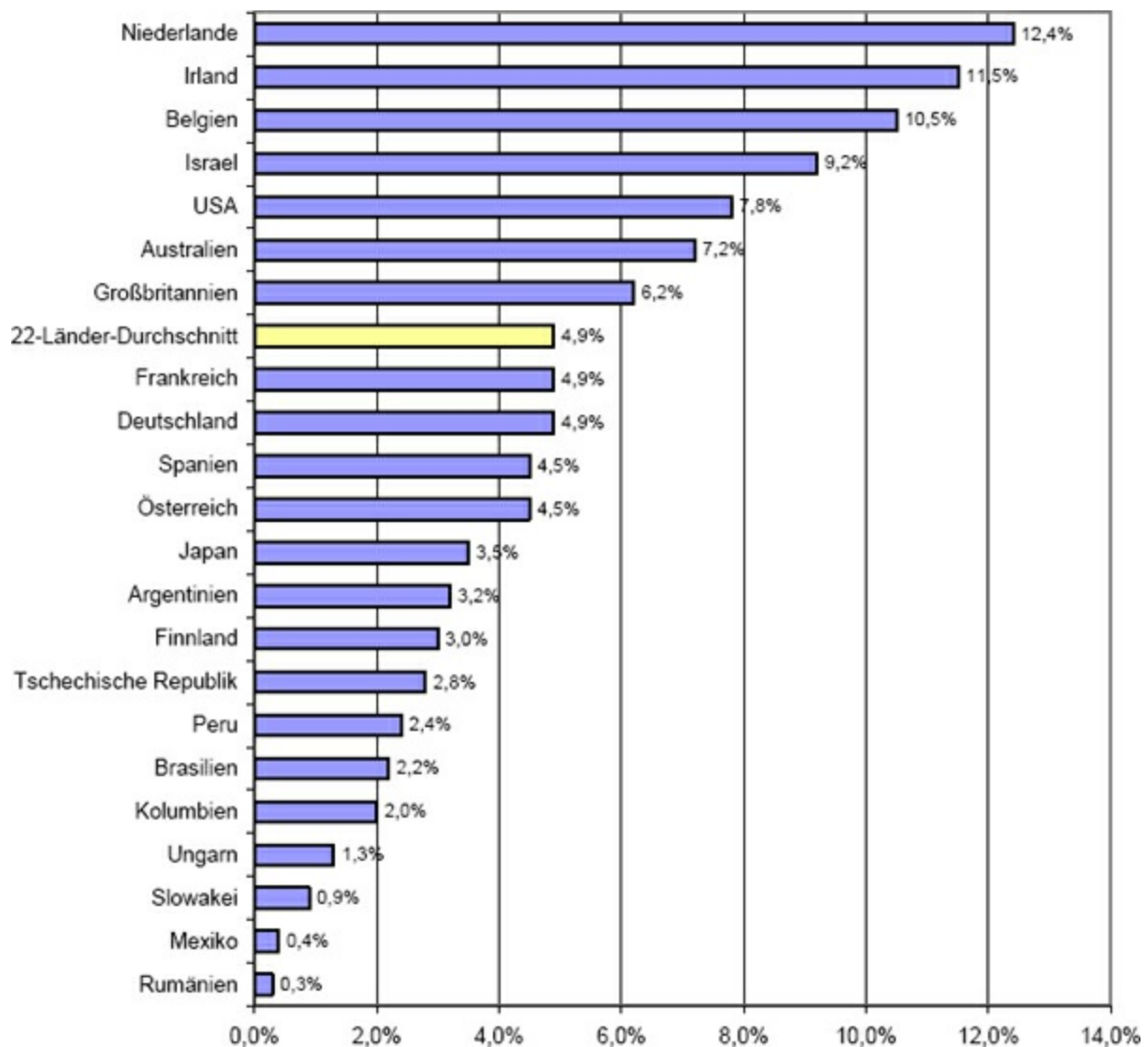


Abb. 6: Anteil der Beschäftigten in zivilgesellschaftlichen Organisationen²³

Die Anteile an den Beschäftigten in zivilgesellschaftlichen Organisationen vermitteln einen Einblick in die Struktur, organisatorische Verfasstheit und wirtschaftliche Stärke der Zivilgesellschaft. Weitere wichtige und unverzichtbare Indikatoren betreffen die Einbeziehung der Bürgerinnen und Bürger und deren Aktivitäten in die zivilgesellschaftlichen Organisationen. Messen lässt sich dies jeweils über den Anteil, in dem die Bevölkerung eines Landes Mitglied in den Organisationen ist, der Beteiligung am Leben der Organisationen oder darüber hinausgehend Aktivitäten des Engagements. Auch der Anteil der Spender ist im internationalen Vergleich eine wichtige Messgröße zur Zivilgesellschaft, da er einerseits Ausdruck einer gewissen Gemeinwohlorientierung der Bevölkerung ist. Andererseits gibt er Auskunft über die Selbstfinanzierung

zivilgesellschaftlicher Organisationen und lässt damit Schlussfolgerungen über die Unabhängigkeit der Zivilgesellschaft von staatlichen Zuschüssen oder wirtschaftlichen Aktivitäten zu.

Deutschland erreicht für die Mitgliedschaft in Vereinen und anderen zivilgesellschaftlichen Organisationen und den anderen Indikatoren keine Spitzenwerte, liegt aber im europäischen Vergleich im oberen Mittelfeld. Spitzenpositionen nehmen die skandinavischen Länder und die Niederlande ein, die sich insgesamt durch ein hohes Niveau bürgerschaftlichen Engagements auszeichnen (vgl. [Abb. 7.](#)).

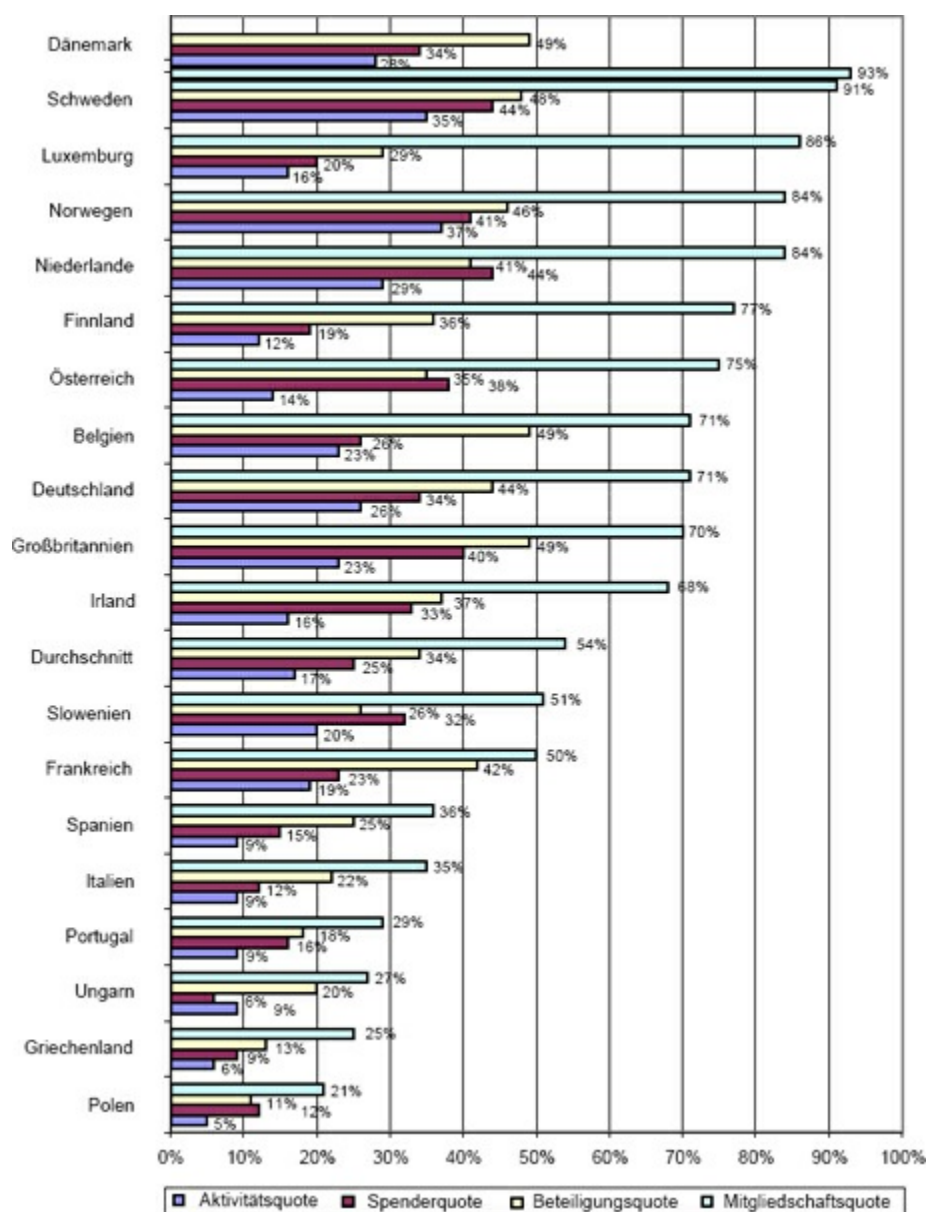


Abb. 7: Formen zivilgesellschaftlichen Engagements im europäischen Vergleich²⁵

Dies zeigt sich auch in Hinblick auf das aktive Mitmachen. Die Menschen in Deutschland sind aktiv, aber nicht so sehr engagiert wie ihre Nachbarn im Norden. Im Vergleich zum Nachbarland Frankreich sind die Deutschen allerdings jeweils leicht stärker engagiert. Der Unterschied ist aber nicht sehr ausgeprägt. Beide Länder liegen jeweils im guten Mittelfeld. Gegenteiliges trifft für die Spendenquote zu. Hier liegen die Deutschen im Vergleich vor den südwestlichen Nachbarn, aber sind wiederum nicht Spitzenreiter. Insgesamt zeigen sich in Europa starke Niveauegefälle im Nord-Süd- und im West-Ost-Ländervergleich.

3. Zum Wandel der Zivilgesellschaft

Allerdings sollte man sich nicht täuschen lassen. Die quantitative Erfassung der Zivilgesellschaft in Deutschland vermittelt ein Bild überwiegend kontinuierlichen Wachstums und stabiler Strukturen. Dies stimmt jedoch nur bedingt mit der Realität überein. Jenseits der quantitativen Angaben lässt sich ein grundlegender Wandel der Zivilgesellschaft in Deutschland beobachten. Dieser Wandel betrifft die soziale Basis der Organisationen und des Engagements. In den Worten von *Wolfgang Streeck* gehen den zivilgesellschaftlichen Organisationen zunehmend die „Stammkunden“²⁶ verloren. Die klassischen sozialen Milieus sind weitgehend nicht mehr existent. Damit lösen sich die traditionellen Bindungsmuster auf. Der „Kitt“ an geteilten Werten, Haltungen und Normen, die zu Mitgliedschaft in zivilgesellschaftlichen Organisationen und zum Mitmachen anregen, ist in der traditionellen Form nicht mehr gegeben. Es gibt keine Arbeitersportvereine mehr; und man spendet auch nicht mehr der Arbeiterwohlfahrt, weil es zum eigenen sozialen Umfeld ebenso dazugehört wie für die Belegschaft der Grube Mitgliedschaft und Mitmachen in der Bergmannskapelle.

Die traditionellen Bindungen wurden ersetzt durch eher instrumentelle Bindungsmuster. Mitglied im Sportverein ist Mann oder Frau vor allem, weil Sport treiben Spaß macht, die moderne Arbeitsgesellschaft verlangt, dass man fit bleibt, und der Sportverein verschiedene Angebote unter einem Dach vereint, nämlich neben Sportangeboten auch gesellige Aktivitäten, sowie den Besuch der Sauna, des Fitness-Center oder gegen Aufpreis die Belegung von Yoga-Kursen. Das breite Spektrum der

Angebote weist darauf hin, dass auch Sportvereine sich nicht mehr als klassische Mitgliederorganisationen verstehen, sondern längst in die Rolle des Anbieters von Dienstleistungen hineingewachsen sind.²⁷

Denn nicht nur die sozialen Dienstleister, die Mitgliederorganisationen der Wohlfahrtsverbände, haben sich inzwischen zu effizient geführten Unternehmen entwickelt, die sich um Kunden und Klienten kümmern und mit anderen Organisationen in Konkurrenz stehen. Nahezu alle Organisationen der Zivilgesellschaft – mit Ausnahme sehr kleiner Vereine – haben sich längst in Richtung Dienstleistungsunternehmen gewandelt. Konkuriert wird mittlerweile auf einer ganzen Palette von Märkten, nämlich auf dem Mitglieder-, dem Spenden-, dem Sponsorenmarkt und dem Markt um öffentliche Aufträge und Zuwendungen. Der Boom und das starke Wachstum der zivilgesellschaftlichen Organisationen hat die Konkurrenz untereinander zweifellos verstärkt. Besonders deutlich wird diese Konkurrenzsituation unter den zivilgesellschaftlichen Organisationen, wenn es um die Besetzung ehrenamtlicher Leitungspositionen gerade bei größeren Vereinen geht. Jeder zweite Verein, ganz besonders die großen Mehrspartensportvereine, hat Probleme, die Positionen in den Leitungsgremien zu besetzen.²⁸

Die Veränderung der Bindung an zivilgesellschaftliche Organisationen hat viele Facetten und wird durch den gesellschaftlichen Wandel sowie durch die aktuelle Politik weiter verstärkt. In vielen Kommunen in Deutschland arbeiten inzwischen – recht erfolgreich – Freiwilligenagenturen oder Freiwilligenzentren.²⁹ Übernommen wurde die Idee, den Weg ins Engagement zu erleichtern und eine genauere Passung zwischen Organisationen und an Engagement Interessierten zu erreichen, aus den Niederlanden und Großbritannien. Die Agenturen und Zentren vermitteln jenseits von Milieu und klassischer sozialer Einbindung. Dieser Weg markiert in gewisser Weise einen Bruch mit der deutschen Tradition. Allerdings ist eine Hinführung zum Engagement jenseits spezifischer sozialer Milieus heute sinnvoll und notwendig. Aber die erfolgreiche Arbeit der Agenturen trägt gleichzeitig zum weiteren Wandel der Bindungsformen und -muster an zivilgesellschaftliche Organisationen bei. Schließlich sind nicht ausschließlich zivilgesellschaftliche Organisationen Kooperationspartner von Freiwilligenagenturen, die an Engagement Interessierte auch in öffentliche Einrichtungen, wie etwa Bibliotheken,

Museen oder Krankenhäuser vermitteln.³⁰

Ein weiterer Trend, der die Bindungsmuster maßgeblich tangiert, ist in engem Bezug zur Entstehung eines neuen Typs der zivilgesellschaftlichen Organisation zu sehen. Die neuen post-modernen zivilgesellschaftlichen Organisationen, wie etwa Greenpeace oder PETA³¹ – eine radikal auftretende Organisation zum Schutz der Tiere – basieren nicht mehr auf Mitgliedschaft im klassischen Sinn, sondern auf einer Form von Bindung, die lose gekoppelt ist und über Mitmachen bei Kampagnen, über rein finanzielle Unterstützung oder über den Kauf der Merchandise-Produkte der Organisation (T-Shirts usw.) erfolgt. Geführt werden diese Organisationen von einem kleinen Stab Professioneller. Diese zivilgesellschaftlichen Organisationen sind effizient, effektiv und in ihrem Management in hohem Maße unternehmensähnlich. Erfolg wird gemessen am Spendenaufkommen und an der Präsenz in Medien und allgemeiner Öffentlichkeit.

Wichtig ist hierbei, dass diese neue Organisationsform von Zivilgesellschaft nicht mehr eingebunden ist eine klassisch-föderative Struktur. Diese Organisationen verzichten auf den Verbund von Mitgliederorganisationen vor Ort und regional- sowie auf Bundesebene tätigen Verband. Insofern sind die neuen Organisationen der Zivilgesellschaft nur noch bedingt in die für Deutschland typische Verbandsstrukturierung als Basis der föderalsubsidären Kooperation zwischen Zivilgesellschaft und Staat eingebunden, wobei das Delegationsprinzip und damit die Rückkoppelung an die Basis der Mitgliedschaft entfällt. So ist beispielsweise der Repräsentant und Lobbyist von Greenpeace in Berlin oder Brüssel nicht mehr ein oder eine von der Mitgliedschaft gewählter Vertreter oder Vertreterin, sondern ein Lobbying-Profi. Dieser neue zivilgesellschaftliche Organisationstyp entspricht auch eher als die klassische Mitgliederorganisation den Anforderungen der heutigen Arbeitswelt, die hohe Anforderung an Mobilität und Flexibilität stellt.

Infolge der beachtenswerten Erfolge der neuen, post-modernen zivilgesellschaftlichen Organisationen in punkto Interessenvertretung und Lobbying haben die anderen, traditionellen Organisationen inzwischen nachgezogen. Je professioneller die Interessenvertretung des Sports, des

Umweltbereichs, der Wohlfahrtsverbände in Berlin und Brüssel jedoch aufgestellt ist, desto mehr entfernen sich die professionellen hauptamtlichen Funktionäre von ihrer jeweiligen Basis. Infolge der zunehmenden Professionalisierung als Abkoppelung von der Basis vor Ort verliert die typisch deutsche Strukturierung von Zivilgesellschaft und ihre traditionelle Zusammenarbeit mit dem Staat jedoch ihre Legitimationsgrundlage. Die „Funktionäre“ vertreten immer weniger Anliegen und Interessen einer bestimmten sozialen Basis, eines spezifischen sozialen Milieus, vielmehr sind sie entweder „Themenanwälte“ und vertreten – wie Greenpeace – bestimmte Anliegen und Interessen Dritter, oder sie sind Lobbyisten in eigener Sache und versuchen das Beste herauszuholen für ihren Organisationsverbund, sei es die Mitgliederorganisationen der Wohlfahrtsverbände oder die Sportvereine.

Aber das klassische Strukturmuster der Einbindung der Zivilgesellschaft in Deutschland wird nicht nur „von unten“, und zwar durch die Erosion der sozialen Milieus und die Abkoppelung der Funktionärssebene von den Engagierten und Mitgliedern vor Ort befördert. Aktuell trägt auch die Politik in Deutschland dazu bei, dass dieses Modell zunehmend zum Auslaufmodell wird: Seit Beginn der 1990er Jahre hat der neoliberale Diskurs in Deutschland in Medien und allgemeiner Öffentlichkeit die Oberhand gewonnen und bestimmt das gesellschaftliche wie politische Klima. Das heißt: Nicht durch Verhandlung und Konsens erwartet man eine Verbesserung des Status quo. Vielmehr wird auch im Bereich der kommunalen Daseinsvorsorge in der Etablierung von Konkurrenzbeziehungen ein Mittel zur Steigerung der Effizienz und damit ein Weg gesehen, insbesondere die soziale Dienstleistungserstellung vor Ort zu verbessern. Dieser Konkurrenzansatz hat inzwischen überall Platz gegriffen. Bei der Ausschreibung von Projekten sowie Aufträgen für spezifische Leistungserstellung wird den zivilgesellschaftlichen Organisationen keine Sonderstellung mehr eingeräumt, sondern sie werden aus der Sicht des Vertragsgebers – der Kommune oder Sozialversicherung – gleich behandelt mit den anderen Anbietern, wobei es sich zunehmend auch im Sozialbereich um privat-kommerzielle Unternehmen handelt. An die Stelle eines Ideenaustausches vor Ort tritt zunehmend Benchmarking als logistischer Ansatz zur Übernahme und Verbreitung möglichst

effizienter Lösungen. Auch in gemeinnützigen Organisationen gibt es inzwischen ein Personalmanagement, das im Wesentlichen Anreize setzt und Löhne drückt. Lokale Unternehmen unterstützen nicht mehr ihre Vereine vor Ort, sondern etablieren manchmal unter dem Label „Corporate Citizenship“ in ihrer PR-Abteilung Strategien, die auch eine Spende oder ein Sponsoring mit klaren Zielvorgaben verknüpfen.

Zusammenfassend lässt sich festhalten: Es ist zum einen eine „Verbetriebswirtschaftlichung“ der zivilgesellschaftlichen Organisationen und ferner eine verstärkte Indienstnahme des individuellen Engagements von Seiten des Staates und der Politik feststellen. Um unter Konkurrenzbedingungen am Markt bestehen zu können, werden die zivilgesellschaftlichen Organisationen immer unternehmensähnlicher, und zwar hinsichtlich ihrer Trägerschafts- und Leitungsstrukturen wie auch hinsichtlich ihres Personalmanagements. Gleichzeitig wird dem Bereich Zivilgesellschaft als Aktionsfeld gemeinnütziger Organisationen von Politik und allgemeiner Öffentlichkeit immer weniger Beachtung gezollt. Nicht die Zivilgesellschaft als Bereich steht im Zentrum des Interesses, sondern der engagierte Einzelne, der Bürger und die Bürgerin, die mit Zeit- und Geldspenden, auch an öffentliche Einrichtungen, zum Allgemeinwohl beitragen sollen.

V. Perspektiven der Zivilgesellschaft

Allerdings gibt es inzwischen auch kritische Stimmen, die eine Rückbesinnung auf Zivilgesellschaft als Raum für gesellschaftliche Innovationen sowie für Gemeinschaft im Sinne von Geborgenheit und füreinander einfordern. Auch der aktuelle „Business Talk“, der soziales Engagement nur noch als „Social Entrepreneurship“ tituliert und den Sinn und Zweck von Zeit- und Geldspenden nur noch im „Return on Social Investment“ sieht, wird inzwischen eher kritisch gesehen. Erforderlich erscheint eine Neubestimmung der Ziele von Zivilgesellschaft vor dem Hintergrund einer sich aktuell markant und sehr schnell verändernden Gesellschaft. „Große Würfe“ sind vermutlich in der nächsten Zeit von den zivilgesellschaftlichen Organisationen nicht zu erwarten, vielmehr ist von eher kleinräumigen Ansätzen, Projekten und Innovationen auszugehen. Auch werden zivilgesellschaftliche Organisationen eher im Verbund mit

Markt und Staat zu Innovation fähig sein. Wie die Literatur zu sozialen Innovationen heute schon zeigt, handelt es sich hierbei meist um kleinere Projekte, die auf neuartige Weise die Bereiche Markt, Staat und Zivilgesellschaft miteinander verbinden und im Konzert innovative Lösungen ermöglichen. Ferner handelt es sich primär um horizontal angelegte Verbünde und Kooperationen, im Gegensatz zur klassischen vertikal organisierten Verbandsstruktur der Industriemoderne, die primär auf der lokalen Ebene angesiedelt sind und sich dank der Vernetzung dort ansässiger Akteure entwickelt haben. Es sind z.B. Kooperationen zwischen Jugendamt, NPO-Ausbildungsinitiative, Schule und lokalen Unternehmen, die Jugendliche und junge Erwachsene „in den Job bringen“, oder Verbundlösungen von als e.V. geführten Kitas, Tagesmüttern und lokalen Unternehmen im Dienst der Vereinbarkeit von Familie und Beruf. Einiges scheint darauf hinzudeuten, dass zivilgesellschaftlichen Organisationen eine neue Bedeutung als Initiator wie Beteiligter in diesen neuen lokalen Kooperationsformen zukommt.

VI. Zusammenfassung

In den letzten Jahrzehnten kann die Zivilgesellschaft in Deutschland auf ein beachtliches Wachstum zurückblicken. Dies gilt für die Anzahl der Vereine und das Stiftungswesen ebenso wie für das individuelle Engagement der Bürger und Bürgerinnen. Im vorliegenden Beitrag wird anhand ausgewählten statistischen Datenmaterials ein quantitativer Überblick über die Zivilgesellschaft in Deutschland vermittelt sowie eine Positionsbestimmung im internationalen Vergleich vorgenommen. Abschließend wird auf den Wandel der Zivilgesellschaft eingegangen. Das Verhältnis zwischen Staat und Zivilgesellschaft, aber auch zwischen Zivilgesellschaft und Markt hat sich in den letzten Jahren in Deutschland markant verändert. Bisher handelte es sich in Deutschland weitgehend um eine „Zivilgesellschaft im Schatten des Staates“. Ob und inwiefern Zivilgesellschaft als Motor für soziale Innovation und gesellschaftliche Modernisierung tätig werden kann, wird unter Bezugnahme auf die aktuellen Rahmenbedingungen im Ausblick angesprochen.

VII. Summary

German civil society looks back upon a remarkable growth story. During the last decades, the number of voluntary association has increased significantly. The same holds true for the number of foundations. German citizens have become very active. Currently, they are engaged in numerous activities on behalf of the common weal. The following article provides a statistical portrait of Germany's civil society against the background of international developments. Furthermore, the topic of change will be addressed. The relationship between government and civil society in Germany has changed significantly during the last twenty years. The country's civil society used to operate in „the shadow of the state“. Protected from business competition, many nonprofit organizations used to work in close co-operation with government. This is no longer the case. Whether and how civil society in German will be able to be innovative and to work on behalf of the improvement of society, is currently an open question which has to be discussed with a special eye on the legal environment of civil society organizations in the country.

- 1 *de Tocqueville*, Über die Demokratie in Amerika, 1987.
- 2 *Kocka*, FJ SB 2003, 29 ff.
- 3 *Enquêtekommission des Deutschen Bundestages (Hrsg.)*, Bericht. Bürgerschaftliches Engagement: auf dem Weg in eine zukunftsfähige Bürgergesellschaft, 2002.
- 4 www.b-b-e.de, letzter Abruf am 27.6.2012.
- 5 www.bmfsfj.de/BMFSFJ/Service/Publikationen/publikationen,did=165004.html, letzter Abruf am 27.6.2012.
- 6 www.bundesfreiwilligendienst.de, letzter Abruf am 27.6.2012.
- 7 Siehe nur *Kurt Tucholsky*, „In mein' Verein“.
- 8 *Zimmer/Priller*, Gemeinnützige Organisationen im gesellschaftlichen Wandel, 2. Aufl. 2007.
- 9 *Esping-Andersen*, The Three Worlds of Welfare Capitalism, 1990.
- 10 *Salamon/Anheier*, Der Nonprofit-Sektor: Ein theoretischer Versuch, in: *Anheier/Priller/Seibel/Zimmer (Hrsg.)*, Der Dritte Sektor in Deutschland, 1997.
- 11 *Zimmer*, GWP 2009, 397 ff.
- 12 *Sachße*, Verein, Verband und Wohlfahrtsstaat. Entstehung und Entwicklung der dualen Wohlfahrtspflege, in: *Rauschenbach/Sachße/Olk (Hrsg.)*, Von der Wertegemeinschaft zum Dienstleistungsunternehmen, 1995, S. 123-149.
- 13 Hierzu die Beiträge in *Priller/Alscher/Dathe/Speth (Hrsg.)*, Zivilengagement. Herausforderungen für Gesellschaft, Politik und Wissenschaft, 2011.

- 14 Johns Hopkins Projekt; V & M Service Konstanz.
- 15 *Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e.V. (BAGFW)* (Hrsg.), *Einrichtungen und Dienste der Freien Wohlfahrtspflege. Gesamtstatistik 2008/2009* (www.bagfw.de/uploads/media/GS_BAGFW_091221_web_01.pdf, letzter Abruf am 2.7.2012).
- 16 Bundesverband Deutscher Stiftungen 2012.
- 17 Vgl. *Dathe*, Engagement: Unbegrenzte Ressource für die Zivilgesellschaft?, in: *Priller/Alscher/Dathe/Speth* (Hrsg.) (Fn. 13), S. 41, 45.
- 18 *Alscher/Dathe/Priller/Speth*, Bericht zur Lage und zu den Perspektiven des bürgerschaftlichen Engagements in Deutschland, 2009, S. 31.
- 19 *Alscher/Dathe/Priller/Speth* (Fn. 18), S. 55.
- 20 *Rucht*, Engagement im Wandel – Politische Partizipation in Deutschland, WZBrief Zivilengagement, 2010, S. 5 (www.wzb.eu/wzbbriefzivilengagement, letzter Abruf am 27.6.2012).
- 21 *Zimmer/Priller* (Fn. 8), S. 29 ff.
- 22 www.bertelsmann-stiftung.de/cps/rde/xchg/SID-92292091-974563C1/bst/hs.xsl/87559.htm, letzter Abruf am 27.6.2012.
- 23 *Zimmer/Priller* (Fn. 8), S. 40.
- 25 Datenbasis: ESS 2002/2003; eigene Berechnungen.
- 26 *Streeck*, Vielfalt und Interdependenz: Überlegungen zur Rolle intermediärer Organisationen in sich ändernden Umwelten, in: *ders.* (Hrsg.): *Korporatismus in Deutschland. Zwischen Nationalstaat und Europäischer Union*, S. 223, 226.
- 27 *Zimmer/Basic/Hallmann*, Sport ist im Verein am Schönsten? Analysen und Befunde zur Attraktivität des Sports für Ehrenamt und Mitgliedschaft, in: *Rauschenbach/Zimmer* (Hrsg.): *Bürgerschaftliches Engagement unter Druck?*, 2011, S. 269, 348 ff.
- 28 *Wolf/Zimmer*, VM 2010, 28 ff.
- 29 *Speck/Backhaus-Maul*, *Freiwilligenagenturen in Deutschland*, 2012.
- 30 Vgl. die sogenannten Grünen Damen, die unentgeltlich in Krankenhäusern die Ausleihe von Büchern organisieren.
- 31 People for the Ethical Treatment of Animals.

Dachstiftungen, Stiftungszentren und Treuhandstiftungen¹

STEFAN J. GEIBEL

- I. Einführung
- II. Dachstiftungen
 - 1. Rechtliche Konstruktion der Dachstiftung
 - 2. Besondere Rechtsprobleme auf der Ebene der Dachstiftung
- III. Stiftungszentren
 - 1. Rechtliche Verfassung der Stiftungszentren
 - 2. Besondere Probleme einzelner Dienstleistungen
- IV. Treuhandstiftungen
 - 1. Vorzüge und Grundproblem der Treuhand als rechtliche Grundlage für unselbstständige Unterstiftungen
 - 2. Bisherige Erklärungsmodelle zur Lösung des Grundproblems
 - 3. Das Erklärungsmodell der Gesellschaft bürgerlichen Rechts
- V. Fazit und Ausblick
- VI. Summary

I. Einführung

Ein Phänomen des Investmentrechts hat nun auch das Stiftungsrecht erreicht: Viele Stifter und Stiftungen wollen nicht mehr vollständig allein und eigenständig handeln, sondern lassen das Vermögen der Stiftung als separaten Teil eines größeren Sondervermögens verwalten und nehmen daneben verschiedene Dienstleistungen bei der Gründung und beim Management einer Stiftung in Anspruch. Die Vorteile liegen auf der Hand: Die Effektivität der Mittelverwaltung und des Kosteneinsatzes erhöht sich bei der Verwaltung größerer Beträge, und Stiftungskonzepte können auch im Hinblick auf die Mittelbeschaffung und Mittelverwendung auf eine breitere Basis gestellt werden. Die Stifter wünschen bewusst diese

„Hebelwirkung“ und begeben sich deshalb unter das „Dach“ einer Stiftung bürgerlichen Rechts, einer so genannten Dachstiftung, oder wenden sich an ein so genanntes Stiftungszentrum.

Der Begriff der Dachstiftung ist dem des Dachfonds nachempfunden, bei dem eine Kapitalanlagegesellschaft ein richtlinienkonformes Sondervermögen in Anteilen an anderen Investmentvermögen anlegt,¹ unterscheidet sich aber vom Dachfonds durch das spezifische Rechtskleid der Stiftung. Stiftungszentren sind selbst keine Stiftungen, sondern werden meist in der Rechtsform der GmbH errichtet. Dachstiftungen und Stiftungszentren betreuen die Gründung selbstständiger Stiftungen oder fungieren als Treuhänder für unselbstständige Stiftungen, die in der Regel als nichtrechtsfähige Treuhandstiftungen ausgestaltet sind. Insbesondere Stiftungszentren, aber teilweise auch Dachstiftungen, übernehmen Aufgaben der Beratung und des Stiftungsmanagements wie etwa die Vermögensverwaltung.²

In der Praxis offenbaren sich potentiell konfligierende Interessen: Einerseits wollen Stifter oder Stiftungen ihre Förderkonzepte in eine konsistente Stiftungsstrategie einbetten und von dem „Dach“ einer anderen Stiftung profitieren. Andererseits wollen sie aber auch den Verwendungszweck nach ihren individuellen Vorstellungen zuschneiden und einen gewissen Einfluss auf die Zweckrealisierung nehmen. Sie möchten daher, dass das von ihnen gestiftete Vermögen nicht untrennbar mit dem Gesamtvermögen der Dachstiftung oder des Stiftungszentrums verschmilzt, sondern dass dieses Vermögen dem von ihnen bestimmten Stiftungszweck unmittelbar zugeordnet bleibt und diese Zuordnung rechtlich möglichst optimal geschützt wird. Dies zieht etliche Folgefragen auf der Ebene des Stiftungsträgers nach sich. Gegebenenfalls wollen die Stifter bzw. Stiftungen die Rechtsbeziehung zur Dachstiftung oder zum Stiftungszentrum kündigen können, um sich unter ein anderes „Dach“ zu begeben oder ihre (unselbstständige) Stiftung in eine selbstständige Stiftung umzuwandeln. Von den sich hieraus ergebenden und anderen vielfältigen Fragen sollen hier einige grundlegende Rechtsfragen anhand der Thementrias „Dachstiftungen“, „Stiftungszentren“ und „Treuhandstiftungen“ herausgegriffen werden.

II. Dachstiftungen

Wendet man sich zunächst den Dachstiftungen zu, so erstaunt auf den ersten Blick, dass es so etwas überhaupt geben kann. Die juristische Person Stiftung hat keine Mitglieder. Daher können weder einzelne Stiftungen Mitglieder einer Dachstiftung werden noch können sich umgekehrt Dachstiftungen an anderen Stiftungen beteiligen. Ein mitgliedschaftsrechtliches Verständnis wie bei Dach- oder Prüfungsverbänden eignet sich für die Dachstiftung von vornherein nicht. Grundlegend ist daher bereits die Frage, wie Dachstiftungen und ihre Rechtsbeziehung zu den unter ihrem „Dach“ angesiedelten Stiftungen überhaupt rechtlich konstruiert werden können. Im Folgenden soll nur auf solche Dachstiftungen eingegangen werden, die in der Rechtsform einer Stiftung errichtet sind.³ Die unter ihr „Dach“ aufgenommenen Stiftungen – ob selbstständig oder unselbstständig - sollen der Einfachheit halber „Unterstiftungen“ genannt werden.

1. Rechtliche Konstruktion der Dachstiftung

a) Selbstständige Stiftungen als Dachstiftungen

Als „Dach“ über mehrere Unterstiftungen eignet sich die Stiftung als juristische Person durchaus, ist sie doch rechtsfähig und kann sich zum Beispiel auch an Zielgesellschaften oder Zielfonds beteiligen. Sogar konzernrechtlich ist die Möglichkeit jedenfalls grundsätzlich anerkannt, dass die Stiftung als beherrschendes Unternehmen an der Spitze eines Konzerns stehen kann, sofern ihr Unternehmensqualität zukommt.⁴ Ob eine Unternehmensbeteiligungsstiftung grundsätzlich anerkannt werden kann,⁵ braucht für die in der Praxis bislang vorkommenden Dachstiftungen jedenfalls insoweit nicht entschieden werden, als ihre Unterstiftungen nicht der Führung eines wirtschaftlichen Unternehmens dienen sollen. Die besonderen Rechtsprobleme auf der Ebene der Dachstiftung, zum Beispiel im Hinblick auf Stiftungszweck und Gemeinnützigkeit, sollen separat behandelt werden.⁶ Entscheidend für die rechtliche Konstruktion einer Dachstiftung mit mehreren Unterstiftungen ist zunächst die Frage, welche Rechtsform die Unterstiftungen haben können und in welcher

Rechtsbeziehung sie zur Dachstiftung stehen.

b) Selbstständige Unterstiftungen?

Selbstständige Stiftungen können sich einer Dachstiftung gegenüber zunächst einmal schuldrechtlich binden, insbesondere um die verschiedenen Dienstleistungen der Dachstiftung in Anspruch zu nehmen, die denjenigen eines Stiftungszentrums gleichen oder ähneln. Dies unterscheidet sich rechtlich nicht von den Fällen, in denen die Dienstleistungen eines Stiftungszentrums in Anspruch genommen werden.⁷ Sollte man den Begriff der Unterstiftung auch dann verwenden, so darf dies nicht darüber hinwegtäuschen, dass sich in diesen Fällen die Unterstiftung der Dachstiftung nicht „unterordnet“, dass sie dazu auch nicht verpflichtet werden kann und dass sie weder vermögensrechtlich noch in sonstiger Weise der Dachstiftung in irgendeiner Weise „einverleibt“ wäre.

Wenn auch ein Ineinanderschachteln von selbstständigen Unterstiftungen in eine selbstständige Dachstiftung wie erwähnt mitgliedschaftsrechtlich nicht begründet werden kann, stellt sich die - allerdings bislang mehr theoretische als praktische - Frage, ob ein Über- oder Unterordnen selbstständiger Stiftungen über bzw. unter andere selbstständige Stiftungen auf anderem Weg erreicht werden kann. An dieser Stelle ausgeklammert werden können die Diskussionen um die Möglichkeit eines *endowment*, mithin um die Frage, ob eine Stiftung als Stifterin eine andere Stiftung errichten kann.⁸ Denn diese andere Stiftung ist nicht notwendig Unterstiftung im hier behandelten Sinne. Es kommt im Folgenden vielmehr allein darauf an, ob und wie eine selbstständige Stiftung in ein solches rechtliches Verhältnis zu einer anderen selbstständigen Stiftung gebracht werden kann, das es erlaubt, die erste Stiftung als eine Unterstiftung unterhalb des „Daches“ der anderen Stiftung zu begreifen.

Neben den möglichen schuldrechtlichen Beziehungen zwischen selbstständigen Stiftungen kommt vor allem der Fall in Betracht, dass sich eine selbstständige Stiftung in eine organisationsrechtlich vermittelte Abhängigkeit zu einer Dachstiftung begibt und dadurch in einem dem Konzernrecht nachempfundenen Sinne⁹ zu einer Unterstiftung der Dachstiftung wird.

Hierfür wird allein noch nicht genügen, dass der Dachstiftung Entscheidungsbefugnisse im Hinblick auf die Besetzung des jeweiligen Vorstands der Unterstiftung in deren Satzung eingeräumt sind. Einen tatsächlich beherrschenden Einfluss der Dachstiftung auf die Unterstiftung wird man erst mit dem Vorliegen weiterer organisationsrechtlicher Befugnisse oder Konstellationen annehmen dürfen, wie zum Beispiel wenn das Vorstandsamt in der Unterstiftung durch den Vorstand der Dachstiftung in Gestalt eines Doppelmandats oder durch die Dachstiftung selbst als juristische Person ausgeübt wird.¹⁰

Ob diese beiden zuletzt genannten Instrumente stiftungsrechtlich zugelassen werden können, ist allerdings nicht unzweifelhaft, könnten sie doch einen tagtäglich ausgeübten Einfluss „von außen“ auf die Interpretation des Stiftungszwecks der Unterstiftung erlauben und - je nach Satzungsgestaltung in der Unterstiftung - möglicherweise sogar eine Änderung dieses Stiftungszwecks durch die Dachstiftung oder ihre Organe ermöglichen. Das Problem beschränkt sich nicht nur auf mögliche Divergenzen zwischen den Zwecken von Dach- und Unterstiftung und daraus folgenden Pflichtenkollisionen.¹¹ Etwaige Schadensersatzansprüche der Unterstiftung gegen ihre Vorstandsmitglieder wegen fehlender oder fehlerhafter Verwirklichung des Zwecks der Unterstiftung wären ohne Wert, wenn sie nicht wirksam durchgesetzt würden. Bei der Frage, ob überhaupt eine Pflichtverletzung vorliegt, muss die Stiftungsaufsicht im Rahmen der Rechtsaufsicht ein gewisses Interpretationsermessen der Unterstiftungsorgane achten.¹² Hat der Vorstand der Unterstiftung sein Ermessen nachweisbar überschritten, kann auch die Stiftungsaufsichtsbehörde nur dann Schadensersatzansprüche für die Unterstiftung geltend machen, wenn sich einzelne, zum Schadensersatz führende Pflichtverletzungen nachweisen und auseinanderhalten lassen.¹³ Das wird bei besonders intensiven Einflussnahmen häufig nicht mehr möglich sein. Eine Abberufung des Vorstands ist zwar denkbar,¹⁴ wirkt aber nur für die Zukunft. All diese Gefahren würden durch die Einrichtung eines fakultativen zweiten Organs der Unterstiftung gemildert; dass sie stets gebannt wären, kann freilich nicht behauptet werden.

Sogar wenn sich eine gewisse „Außensteuerung“ der Stiftung mit ihrem Stiftungszweck und dessen dauerhafter und nachhaltiger Erfüllung vertragen würde, etwa wenn der Stifter den Stiftungszweck und die

gesamte Stiftungssatzung bewusst im Hinblick auf eine Abhängigkeit der Stiftung von einer bestimmten anderen (juristischen oder natürlichen) Person konzipiert hätte, könnte ein Missbrauch der Rechtsform Stiftung vorliegen. Dies wäre zum Beispiel anzunehmen, wenn mit der Stiftungserrichtung bewusst Gläubigeransprüche verkürzt werden oder Teile des Stiftungsvermögens sogleich an ein beherrschendes Unternehmen zurückfließen sollen¹⁵ oder wenn der (Unter-)Stiftung mittelbar eine Mitgliederversammlung gegeben würde, nämlich die der beherrschenden Gesellschaft, die automatisch über die Vorstandsbestellung in der beherrschenden Gesellschaft stets auch den Vorstand der (Unter-)Stiftung mitbestellt.

Die vorgenannten Probleme stellen sich unabhängig davon, ob man das Verhältnis zwischen einer Dachstiftung und einer selbstständigen Unterstiftung als ein konzernrechtliches Abhängigkeitsverhältnis auffasst.¹⁶ Selbst aus einer etwaigen Anwendung des Konzernrechts würden keine Lösungen für die oben angedeuteten Probleme einer Unterstiftung im Sinne einer abhängigen rechtsfähigen Stiftung abgeleitet werden können.¹⁷ Insbesondere kennt das Recht des faktischen Konzerns keinen zweckspezifischen Schutz wie er auf der Ebene einer abhängigen Unterstiftung zur Wahrung von deren Stiftungszweck notwendig wäre. Lösungen im Falle „existenzvernichtender“ oder zumindest „qualifizierter“ Eingriffe werden schon seit Längerem nicht mehr konzernrechtlich begründet.¹⁸

Im vorliegenden Zusammenhang braucht der Frage daher nicht näher nachgegangen werden, ob sich eine selbstständige Unterstiftung konzernrechtlich in eine Dachstiftung eingliedern ließe. Zudem muss bezweifelt werden, ob die Stifter von Unterstiftungen einem derart weitgehenden Einfluss der Dachstiftung überhaupt zustimmen würden. Für die eingangs geschilderten praktischen Bedürfnisse wird ein beherrschender Einfluss der Dachstiftung nicht benötigt oder er wird gar als störend oder schädlich empfunden. In der Praxis der heutigen Dachstiftungen oder Stiftungszentren spielen selbstständige Unterstiftungen bislang ohnehin allenfalls eine untergeordnete Rolle, und wenn sie einmal vorkommen, werden sie von der jeweiligen Dachstiftung oder dem jeweiligen Stiftungszentrum nicht im vorerwähnten Sinne „beherrscht“. Zudem stellt sich dann möglicherweise die Frage, ob die

Dachstiftung oder das Stiftungszentrum Finanzportfolioverwaltung für die selbstständige Unterstiftung betreiben und für diese Finanzdienstleistung einer Erlaubnis nach § 32 Abs. 1 KWG bedürfen.¹⁹

c) Stiftungsfonds

Obgleich der Begriff der Dachstiftung der investmentrechtlichen Terminologie entlehnt ist,²⁰ läge es vollkommen fern, die Dachstiftung als Fonds oder Investmentvermögen zu konstruieren. Eine Anwendung des Investmentgesetzes (InvG) wäre von vornherein unpassend, weil man für die Schaffung eines Investmentsondervermögens insbesondere eine Kapitalanlagegesellschaft und eine Depotbank benötigen würde. Eine Kapitalanlagegesellschaft dürfte gem. § 6 Abs. 1 S. 2 InvG nicht in der Rechtsform einer Stiftung errichtet werden. Eine Depotbank bedürfte für das Depotgeschäft einer entsprechenden Bankerlaubnis nach § 32 KWG. Zudem ist das InvG ganz auf die Anlagezwecke eines Fondsanlegers zugeschnitten²¹ und einem Verständnis als Stiftungsfonds mit einem vom Anlagezweck verschiedenen Stiftungszweck unzugänglich. Mithin scheidet das Fondsmodell nach dem InvG als rechtliche Konstruktion für eine Dachstiftung *de lege lata* aus; auch für Überlegungen *de lege ferenda* wäre es im Übrigen zu schwerfällig.

Der in der Praxis häufig verwendete Begriff „Stiftungsfonds“ ist mehrdeutig. In einem ersten Sinne handelt es sich um speziell für den Stiftungssektor konzipierte Anlageprodukte in Gestalt von Investmentfonds nach dem InvG,²² und zwar regelmäßig in der Gestalt von Spezial-Sondervermögen nach § 2 Abs. 3 InvG, deren Anteile sämtlich von Stiftungen oder anderen juristischen Personen gehalten werden und nur mit Zustimmung der betreffenden Kapitalanlagegesellschaft übertragen werden dürfen. Wegen des überschaubaren Anlegerkreises gelten für diese Stiftungsfonds einige aufsichtsrechtliche Erleichterungen (z.B. bedürfen die Vertragsbedingungen nicht der Genehmigung der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht und müssen Verkaufsprospekte nicht erstellt werden).²³ Eine Anlage in einen Stiftungsfonds macht eine Stiftung allerdings nicht zu einer Dachstiftung, weshalb diese erste Bedeutung von Stiftungsfonds hier nicht weiterzuverfolgen ist.

In seiner zweiten - hier einschlägigen - Bedeutung ist ein Stiftungsfonds ein Teil des Vermögens einer Stiftung oder Körperschaft des bürgerlichen oder des öffentlichen Rechts, der getrennt vom übrigen Vermögen der Stiftung bzw. Körperschaft zu einem vom Geldgeber als „Stifter“ festgelegten und mit dem Zweck der Stiftung bzw. Körperschaft teildentischen Zweck verwaltet wird. Besonders betont werden muss freilich, dass der Stiftungsfonds rein tatsächlich innerhalb des Stiftungs- bzw. Körperschaftsvermögens geführt wird, ohne dass an dem Betrag ein rechtlich geschütztes Sondervermögen entsteht.²⁴ Die eingelegten Vermögensgegenstände werden vom „Stifter“ geschenkt, zumeist ohne die Vereinbarung einer Auflage, deren Vollziehung verlangt werden könnte. Inwiefern in der Schenkung eine Zustiftung²⁵ oder eine unselbstständige Stiftung²⁶ gesehen werden könnte, hängt davon ab, ob im Einzelfall die jeweiligen, noch zu behandelnden Voraussetzungen für diese beiden Kategorien vorliegen. Allein aus der Bezeichnung „Stiftungsfonds“ kann dies jedenfalls nicht gefolgert werden. Die Annahme einer Zu- oder unselbstständigen Stiftung dürfte die Ausnahme sein, wohingegen im Regelfall Stiftungsfonds gerade keine Stiftung und keine gemeinnützigen Zweckvermögen konstituieren.

Stiftungsfonds in dem genannten zweiten Sinne haben speziell im Bereich der Körperschaften des öffentlichen Rechts eine längere Geschichte und kommen nicht erst seit Neuerem als gewissermaßen kontinentaleuropäische Antwort auf die US-amerikanischen Donor-Advised Funds vor, wenngleich deren Einfluss in jüngerer Zeit nicht zu leugnen ist.²⁷ Heute kommen Stiftungsfonds zum Beispiel als unselbstständige Vermögens(-teil-)massen der Universitäten vor. Zu unterscheiden sind diese Fonds von unselbstständigen Stiftungen des öffentlichen Rechts.²⁸ Aus ähnlichen unselbstständigen Vermögensmassen öffentlichrechtlicher Körperschaften haben sich früher bisweilen selbstständige Stiftungen des öffentlichen Rechts entwickelt, wie das Beispiel des Allgemeinen Hannoverschen Klosterfonds zeigt.²⁹

Derartige Ausnahmen bestätigen jedoch die erwähnte Regel, dass solche „Fonds“ oder „Stiftungsfonds“ lediglich Bezeichnungen für unselbstständige Vermögensmassen sind und dass damit kein rechtlicher Schutz des Vermögenserhalts und der Zweckverfolgung einhergeht. Dieses

regelmäßige Hauptkennzeichen macht den Stiftungsfonds ungeeignet für eine Einordnung als ein der Unterstiftung entsprechendes Pendant.

d) Unterstiftungen als Zustiftungen zur Dachstiftung?

Auf den ersten Blick am einfachsten wäre es, eine Unterstiftung als reine Zustiftung zu verstehen. Jede Stiftung, die im Einklang mit ihrer Satzung Zustiftungen erhält, wäre dann schon Dachstiftung. Bei Zustiftungen handelt es sich nach überwiegender Ansicht um Zuwendungen zum Grundstockvermögen einer bestehenden Stiftung in der zivilrechtlichen Gestalt einer Schenkung oder einer letztwilligen Verfügung.³⁰ Der Begriff der Zustiftung dient der - in einigen Landesstiftungsgesetzen vorausgesetzten³¹ - Kategorienbildung, und zwar auf der Ebene der Dachstiftung für die Frage, ob der zugewendete Vermögensgegenstand in das Grundstockvermögen der Stiftung gehört oder als bloße Spende nicht der Pflicht zur Vermögenserhaltung unterliegt. Freilich hilft diese Kategorie für das Problem der rechtlichen Ausgestaltung einer Unterstiftung nicht weiter. Die einschlägigen steuerrechtlichen Vergünstigungen für Zustiftungen, insbesondere in §§ 10b Abs. 1a EStG, 9 Nr. 5 S. 3 GewStG,³² knüpfen zwar der Sache nach an Zustiftungen an, sind jedoch nicht auf diese beschränkt.

Ein Hauptbedenken gegen ein Verständnis von Unterstiftungen als Zustiftungen wiegt erheblich schwerer aus der Perspektive derjenigen Stifterinteressenten, die Unterstiftungen errichten möchten. Der Begriff der Dachstiftung ist eng verknüpft mit dem Begriff des Sondervermögens, das unterhalb des Daches einer Stiftung einzelnen Unterstiftungen zugewiesen sein soll. Die Erwartungshaltung der Stifter von Unterstiftungen geht praktisch immer in die Richtung, dass sie nicht bloß schenken wollen und dass nicht die von ihnen gestifteten Vermögensgegenstände rechtlich ungetrennt von den anderen Gegenständen des (Grundstock-)Vermögens der Dachstiftung mit diesen zu einem einheitlichen Vermögen verschmelzen sollen. Ein solches Verständnis widerspräche der in der Praxis und auch in anderen Rechtsordnungen verwendeten Terminologie der „Dachstiftung“.³³ Das Interesse des Stifters einer Unterstiftung geht vielmehr dahin, dass an den gestifteten Vermögensgegenständen rechtlich, und nicht nur tatsächlich,

ein Sondervermögen gebildet wird und dieses sowie die Bindung an den gewählten Zuwendungszweck möglichst optimal rechtlich geschützt werden sollen. Diese Interessenlage ist gut verständlich, genießt doch sogar jeder Anleger, der in eine nachhaltige Geldanlage investiert und damit zum Beispiel ethische, soziale oder ökologische Ziele verfolgt, einen ebensolchen Schutz.

Dass man diesen Interessen der Stifter entgegenkommen möchte, zeigen die verschiedenen Versuche in der Praxis, die zugestifteten Vermögensgegenstände als Sondervermögen, „Fonds“, „Stiftungsfonds“ zu deklarieren.³⁴ Allein eine solche Bezeichnung und auch die rein tatsächliche Vermögenstrennung helfen allerdings nicht, um an den geschenkten oder vermachten bzw. vererbten Gegenständen ein Sondervermögen im sachenrechtlichen Sinne zu bilden. Daran ändert nichts, wenn man einem Zustiftenden einen schuldrechtlichen Anspruch einräumt, dass die geschenkten oder vermachten bzw. vererbten Vermögensgegenstände getrennt verwaltet und/oder in ihrer Buchführung gesondert ausgewiesen werden. Ein Sondervermögen im sachenrechtlichen Sinne entsteht sogar dann nicht, wenn der empfangenden Stiftung die getrennte Verwaltung zusätzlich zur Auflage gemacht wird; es bleibt nur der Anspruch auf Vollziehung der Auflage.

Zustiftungen bergen darüber hinaus den Nachteil, dass sie nicht einer anderen oder erweiterten Zweckbestimmung dienen dürfen als die Stiftung, der zugestiftet wird.³⁵ In Zweifelsfällen, in denen unklar ist, ob der Zustiftungszweck noch vom Stiftungszweck gedeckt wird oder nicht, muss dem Vorstand einer Stiftung von der Annahme einer Zustiftung schon deshalb abgeraten werden, weil er sich in die Gefahr einer Schadensersatzhaftung gegenüber der Stiftung begäbe. Während mithin die begrenzte inhaltliche Reichweite der möglichen Zustiftungszwecke die Zustiftung einerseits für die Stiftenden weniger attraktiv erscheinen lässt als eine unselbstständige Stiftung, macht die Art und Weise der Durchsetzbarkeit eines Zustiftungszwecks die Zustiftung andererseits für Dachstiftungen unattraktiv, sofern - wie dies häufig befürwortet wird - der Zustiftende darauf bestünde, die Zustiftung als eine Schenkung unter Auflage gem. §§ 525-527 BGB zu vereinbaren. Denn es dürfte für eine Stiftung und deren Vorstand immer unangenehm sein, gegebenenfalls dem Anspruch eines Zustiftenden auf Erfüllung von dessen Zustiftungszweck

ausgesetzt zu sein, der zugleich Teil des Stiftungszwecks ist. Dem Zustiftenden würde hinsichtlich eines Segments des Zwecks der Stiftung ein Einfluss eingeräumt, den noch nicht einmal der Stifter der betreffenden Stiftung hat.³⁶ Angesichts all dieser Argumente, die dagegen sprechen, dass sich die Zustiftung als rechtlicher Baustein für eine Dachstiftung durchsetzen könnte, erscheint schon an dieser Stelle zweifelhaft, ob oder inwiefern eine Schenkung unter Auflage überhaupt rechtlich geeignet und „zulässig“ ist, um das Rechtskleid für eine Zustiftung oder auch eine unselbstständige Stiftung zu sein.³⁷

Von manchen wird behauptet, dass Zustiftungen dem funktionalen Stiftungsbegriff unterfielen und gewissermaßen „funktionale[...]’ Stiftungen unter dem Dach einer einheitlichen Trägerorganisation“³⁸ seien. Diese rein begriffliche Einordnung, die bislang auf einige Ablehnung gestoßen ist,³⁹ wäre erst das Ergebnis einer Untersuchung, ob das Verhältnis einer Dachstiftung zu ihren Unterstiftungen tatsächlich als Zustiftung gedeutet werden könnte, taugt aber nicht ihrerseits, um eine solche Deutung zu stützen.

In eine ähnliche Richtung wie die Behauptung, eine Zustiftung sei funktionale Stiftung, geht die These *Muschelers*, der die Zustiftung als eine nachträgliche Mitstiftung in Gestalt eines einseitigen Rechtsgeschäfts ansieht und sie sogar einer analogen Anwendung der §§ 80 ff. BGB unterwerfen möchte.⁴⁰ Schon bei der Frage, ob eine derartige zeitlich gestreckte „cofundatio“ überhaupt noch mit dem Stiftungsbegriff vereinbar ist, stößt man auf Zweifel, würde doch die Möglichkeit eines sukzessiven „Beitritts“ von Mitstiftern zu einer Stiftung diese zu nah an eine verbandsähnliche Struktur rücken, die in anderen Rechtsformen besser aufgehoben wäre.⁴¹ Weshalb trotz fehlender Annahmebedürftigkeit einer Zustiftung dennoch die Zustimmung der empfangenden Stiftung und eine Satzungsänderung notwendig sein solle,⁴² kann im Grunde nur mit verbandsrechtlichen - genauer genommen personengesellschaftsrechtlichen - Denkmustern erklärt werden, welche der Gesetzgeber aber in die Rechtsform der §§ 80-88 BGB bewusst nicht aufgenommen hat.⁴³ Die Annahme einer planwidrigen Regelungslücke entbehrt daher einer Grundlage.⁴⁴ Zudem ist die nachträgliche Zustiftung mit einer von vornherein erfolgenden Mitstiftung beim Stiftungsgeschäft

nicht vergleichbar, weil jeder Mitstifter in seinen Willen die Willenserklärungen der anderen Mitstifter über die notwendig gleichlautende Stiftungssatzung aufnehmen muss und diese erforderliche „Aufeinanderbezogenheit“⁴⁵ der Stiftererklärungen im Verhältnis der ersten Stifter zu späteren Zustiftenden gerade fehlt. Die spätere Zustimmungspflicht zu den Zustiftungen durch die Organe der Stiftung würde daran nichts ändern. Wollte man stets annehmen, die ersten Stifter seien mit späteren Zustiftungen ohne jede Voraussetzung einverstanden und würden die Stiftungsorgane zur Zustimmung ermächtigen, wäre dies eine Fiktion. Im vorliegenden Zusammenhang hilft die These von *Muscheler* letztlich schon deshalb nicht weiter, weil die Stiftung, der zugestiftet wurde, eine einzige juristische Person ist, deren Vermögen nicht etwa in verschiedene Sonderstiftungsvermögen aufgefächert werden kann, ebenso wenig wie bei der originären Errichtung einer Stiftung durch mehrere Personen verschiedene Teilstiftungsvermögen entstehen.

Als Zwischenfazit kann festgehalten werden, dass sich die - ohnehin unscharfe - Kategorie der Zustiftung nicht eignet oder jedenfalls nicht hinreichend ist, um der rechtlichen Konstruktion von Unterstiftungen als rechtliche Sondervermögen unter einer Dachstiftung und den in diesem Zusammenhang bestehenden berechtigten Interessen der Dachstiftung einerseits und der Stifter der Unterstiftungen andererseits gerecht zu werden.

e) Unselbstständige Unterstiftungen

Vor dem Hintergrund, dass die bereits behandelten rechtlichen Konstruktionsversuche für eine Unterstiftung angesichts verschiedener rechtlicher Nachteile nicht oder wenig geeignet sind,⁴⁶ verwundert nicht, dass in der Praxis vornehmlich die rechtliche Einkleidung von Unterstiftungen in Gestalt unselbstständiger Stiftungen verbreitet ist, die jeweils durch einen Vertrag zwischen dem Stifter der Unterstiftung und der Dachstiftung errichtet wird. „Unselbstständig“ werden diese Stiftungen deshalb genannt, weil ihnen die Rechtspersönlichkeit fehlt und nach gefestigter Mehrheitsauffassung die Vorschriften der §§ 80-88 BGB nicht, auch nicht analog - jedenfalls nicht „en bloc“ - auf diese Stiftungen anwendbar sind.⁴⁷ Nichtsdestotrotz sollen sie nach herkömmlicher

Auffassung Stiftungen im rechtlichen Sinne sein, was nur so verstanden werden kann, dass mit anderen rechtlichen Mitteln als mit dem gesetzlich gewählten Instrument der juristischen Person, und zwar mit den Mitteln des Vertragsrechts, eine „Stiftung“ in einem übergeordneten Sinne imitiert, „simuliert“⁴⁸ werden soll. Ob dies gelingen kann, ohne den Stiftungsbegriff zu verbiegen, ist eine dogmatische Herausforderung, die noch nicht endgültig gemeistert scheint. Man denke nur an die Zweifel, die nach wie vor hinsichtlich der Frage gehegt werden, ob die vertragliche Ausformung oder Nachahmung einer Stiftung entweder als Treuhandverhältnis oder als Schenkung unter Auflage - beide Formen sind in der Rechtspraxis anzutreffen - überhaupt möglich ist.⁴⁹

Aus Sicht sowohl der Stiftungsinteressenten als auch der Dachstiftungen tut eine Klärung Not. Die unselbstständige Stiftung ist für den Stiftungssektor bedeutsam und birgt ein beträchtliches Potential für einen schnellen, unkomplizierten, nicht der staatlichen Aufsicht bedürftigen Einstieg in das Stiften.⁵⁰ Unselbstständige Stiftungen können auch mit verhältnismäßig kleineren Vermögensbeträgen oder weniger wertvollen Vermögensgegenständen errichtet werden, die für die Anerkennung einer selbstständigen Stiftung mit dem betreffenden Zweck nicht als ausreichend angesehen würden und die - aus welchen Gründen auch immer - nicht gespendet werden sollen. Gegenüber einer Zustiftung bietet die unselbstständige Stiftung insbesondere den Vorteil, dass sie zu einem von den Zwecken des Stiftungsträgers unterschiedlichen Zweck errichtet werden können, der freilich mit den Ersteren nicht in Widerspruch stehen darf.

Die Maßstäbe für das Gelingen einer die Stiftung nachempfindenden Vertragsgestaltung können nur in der gesetzlichen Regelung über die Stiftung liegen, also in den §§ 80-88 BGB. Ausgehend von dem hinter diesen Normen stehenden Stiftungsbegriff muss vor allem verlangt werden, dass auch bei einer unselbstständigen Stiftung ein rechtlich geschütztes Sondervermögen entsteht, welches allein der Verfolgung des Stiftungszwecks dient und nicht als mit dem Eigenvermögen des Stiftungsträgers verschmolzenes Vermögen zu dessen andersartigen Zwecken zugeführt werden kann. Es muss sowohl gegen eine Insolvenz des Stiftungsträgers als auch gegen eine Insolvenz des noch lebenden Stifters „immunisiert“ sein. Dasselbe gilt für Maßnahmen der

Zwangsvollstreckung.

Die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Zwecks einer unselbstständigen Stiftung muss gesichert erscheinen, d. h. es muss insbesondere gewährleistet sein, dass die gestifteten Vermögensgegenstände nicht wieder an den Stifter oder an seine Erben zurückübertragen werden und dass die unselbstständige Stiftung nicht kurze Zeit nach ihrer Entstehung wieder rückgängig gemacht wird. Auf Ewigkeit muss hingegen auch die unselbstständige Stiftung nicht angelegt sein. Sofern sie rückgängig gemacht wird, muss ähnlich wie bei § 88 BGB eine Person vertraglich bestimmt worden sein, auf die das Vermögen der unselbstständigen Stiftung direkt, also ohne Umweg über den Stifter oder seine Erben,⁵¹ übertragen wird. Dasselbe gilt im Fall einer Umwandlung der unselbstständigen Stiftung in eine selbstständige Stiftung.

Die Rechtsfähigkeit der unselbstständigen Stiftung selbst ist nicht erforderlich, sofern es eine Person gibt, nämlich den Stiftungsträger, welche die Rechte und Pflichten hinsichtlich der Erfüllung des Zwecks der unselbstständigen Stiftung wahrnimmt. Der Stiftungsträger als derjenige, der über die Mittelverwaltung und Mittelverwendung entscheidet, muss ausgewechselt werden können, damit Entscheidungsmacht und Verantwortung korrespondieren. Der Stifter muss ferner die Möglichkeit haben, Organe zu bestellen, damit angesichts der tatsächlich großen Entscheidungsmacht des Stiftungsträgers die Erfüllung des Zwecks der unselbstständigen Stiftung, der mit dem Zweck des Stiftungsträgers weder identisch noch teilidentisch sein muss, insbesondere hinsichtlich der Mittelverwendung gewahrt wird. Die Existenz eines eigenständigen Gremiums, das über die Mittelverwendung entscheidet, kann der unselbstständigen Stiftung die notwendig eigenständige, vom Stiftungsträger unabhängige Identität geben, die eine selbstständige Stiftung haben würde. Ein solchermaßen ausgestattetes Gremium hilft zudem für die steuerrechtliche Einordnung als ein Indiz, um zu verhindern, dass das Vermögen der unselbstständigen Stiftung von vornherein dem Stiftungsträger steuerlich zugerechnet und eine Körperschaftsteuerbefreiung aus diesem Grund ausscheiden würde.⁵²

Eine Ausgestaltung der unselbstständigen Stiftung als Schenkung unter Auflage wird diesen Maßstäben nicht vollständig gerecht. Dass das

Geschenke dem Beschenkten zwar im Grundsatz endgültig verbleiben, aber nur den vom Schenker festgelegten Zwecken zugeführt werden soll, wird nur schuldrechtlich gewährleistet. Weder wird beim Beschenkten ein rechtlich (nicht nur tatsächlich und buchhalterisch) getrenntes, in der Insolvenz und gegen Zwangsvollstreckungsmaßnahmen von Gläubigern des Beschenkten geschütztes Sondervermögen geschaffen noch entsteht unabhängig vom Beschenkten etwas von diesem rechtlich Getrenntes. Auch steuerrechtlich ist dann zweifelhaft, ob eine Schenkung, die eine Bereicherung des Stiftungsträgers voraussetzt, als Konstruktionsbaustein einer nichtrechtsfähigen Stiftung im Sinne eines steuerrechtssubjektfähigen Zweckvermögens nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG taugen kann: Würde an dem Geschenkten kein solches Zweckvermögen gebildet, wäre auch ein eigenständiger Gemeinnützigkeitsstatus und eine daran anknüpfende Steuerbegünstigung nicht möglich.⁵³

Das Fehlen eines Sondervermögens zieht zivilrechtlich eine Reihe von weiteren Folgen nach sich, die einer Qualifizierung der Auflagenschenkungen als unselbstständige Stiftung abträglich sind. Zum Beispiel kann der Beschenkte nicht ausgewechselt werden. Es können auch rechtlich keine Organe (für wen auch?) bestellt werden; die durchaus bestehende Möglichkeit, dritte Personen damit zu beauftragen, die Vollziehung der Auflage zu überwachen,⁵⁴ macht sie noch nicht zu einem unabhängig von ihnen bestehenden, aus mehreren Organwaltern zusammengesetzten Organ.⁵⁵ Eine Umwandlung in eine selbstständige Stiftung wäre nur ausgehend vom Beschenkten als Stifter der neuen Stiftung oder aber über den Umweg einer Rückübertragung an den ursprünglichen Schenker oder seine Erben möglich.⁵⁶ Sofern der Beschenkte über das Geschenk zweckwidrig verfügt, sind diese Verfügungen im Außenverhältnis zu einem Dritten (zum Beispiel einem Erwerber) auch dann wirksam, wenn der Dritte weiß oder wissen muss, dass der Beschenkte gegen den vom Schenker festgelegten Zweck verstößt. Eine Dachstiftung, der etwas unter Auflage geschenkt wird, verwaltet das Geschenk als eigenes Vermögen, das den Zwecken der Dachstiftung dienen muss. Daher kann mit einer Schenkung wie bei einer Zustiftung nicht ein Zweck auferlegt werden, der sich vom Dachstiftungszweck unterscheidet oder über ihn hinausgeht.⁵⁷

Zudem kann man sich fragen, ob mit einer Schenkung unter Auflage die

dauernde und nachhaltige Erfüllung eines Stiftungszwecks vollkommen gesichert erscheint. Schon dann, wenn zum Beispiel kurze Zeit nach dem Abschluss des Schenkungsvertrages der Beschenkte die Auflage nicht vollzieht oder gegen die auferlegten Mittelverwendungsrichtlinien verstößt, könnte der Schenkende das Geschenkte nach § 527 Abs. 1 BGB an sich selbst zurückfordern. Der Schenker wird auch nicht auf den Anspruch verzichten wollen, da sonst der Beschenkte nicht zur Verantwortung für eine Mittelfehlverwendung gezogen werden könnte. Es bleiben nur die Möglichkeiten, dass der Schenker seinen künftigen Herausgabeanspruch an eine dritte Gewährsperson abtritt,⁵⁸ oder aber dass eine dritte Gewährsperson von vornherein berechtigt ist, die Vollziehung der Auflage zu verlangen, und deshalb nach § 527 Abs. 2 BGB der Herausgabeanspruch des Schenkers ausgeschlossen ist. Nicht abtretbar im Sinne von § 399, 1. Alt. BGB ist jedoch der Rückforderungsanspruch des Schenkers nach § 528 BGB wegen Verarmung. Um die Dauerhaftigkeit einer „Auflagenstiftung“⁵⁹ zu sichern und zu gewährleisten, dass das Geschenkte nicht zurück an den Schenker übertragen wird, müsste daher kautelarjuristisch Vorsorge getroffen werden, insbesondere durch Auswahl einer auf den vom Schenker bestimmten Zweck festgelegten Gewährsperson und mit einer Vorsorge für den Fall eines Notbedarfs des Schenkers.

Insgesamt ist das Rechtskleid einer Schenkung unter Auflage aus den oben ausgeführten Gründen für eine unselbstständige Unterstiftung nicht ganz passend. Gleichwohl bleibt es möglich, einer Stiftung etwas unter Auflage zu schenken. Insbesondere entfällt die für eine Schenkung notwendige Bereicherung des Empfängers nicht deshalb, weil der Beschenkte das Geschenk zu einem vom Schenker auferlegten Zweck verwenden soll.⁶⁰ Die zivilrechtliche Lage unterscheidet sich von derjenigen bei einer Zustiftung⁶¹ nur dadurch, dass der auferlegte Zweck mit dem Stiftungszweck der Dachstiftung nicht identisch sein muss. Soweit die Zwecke nicht identisch sind, mag freilich der Anspruch auf Vollziehung der Auflage nach § 525 Abs. 1 BGB für den Schenker ein zu grobes Instrument sein, um gewisse Modalitäten der Mittelverwendung oder der Vermögensanlage zu gewährleisten. Solche Modalitäten von vornherein bestimmt genug und in einem für die Dachstiftung annehmbaren Maß festzulegen, dürfte dem Schenker und der Dachstiftung bei der Abfassung

des Schenkungsvertrages schwer fallen. Zudem bestehen die bereits erwähnten steuerrechtlichen Zweifel, ob an dem Geschenkten ein steuerrechtssubjektfähiges Zweckvermögen entsteht, das einen eigenständigen Gemeinnützigkeitsstatus erlangen kann.

Manche wollen nach der von *Karsten Schmidt* begründeten Auffassung schon in die Auflagenschenkung ein Treuhandelement bzw. einen treuhänderischen Charakter hineinlesen und so einen „Organisationsakt“ konstruieren.⁶² Doch richtigerweise hat man mit dieser Annahme schon die Grenze zu einer Treuhandstiftung überschritten, die bislang mehrheitlich der Ummantelung von unselbstständigen Unterstiftungen in eine Dachstiftung dient. Denn auch der - unentgeltliche - Übertragungsakt bedarf nicht eines Schenkungsvertrages als causa, sondern ist eingebettet in die zweiaktige Struktur, die jedes rechtsgeschäftliche Treuhandverhältnis aufweist.⁶³ Die Vertreter jener Auffassung kommen daher nicht umhin, sich allen Zweifelsfragen um die Treuhandstiftung zu stellen.

Als Zwischenfazit für diesen Abschnitt II.1. kann festgehalten werden, dass die rechtliche Konstruktion einer selbstständigen bürgerlichrechtlichen Dachstiftung mit mehreren unselbstständigen, durch privatrechtliche Verträge ausgeformte Unterstiftungen zwar die am meisten geeignete unter den in Betracht kommenden Alternativen erscheint, dass sie jedoch eine große Zahl nicht ganz gelöster Rechtsfragen aufwirft. Von diesen Fragen sind in diesem Abschnitt nur diejenigen behandelt worden, welche die Gestaltung als Schenkung unter Auflage betreffen. Ob die Treuhandstiftung den oben entwickelten Maßstäben für unselbstständige Unterstiftungen gerecht werden kann, soll in diesem Beitrag in den Mittelpunkt des letzten Abschnitts IV. gestellt werden.

Diese Ausführungen bleiben auf bürgerlichrechtliche Dachstiftungen und Unterstiftungen beschränkt. Hier nicht näher behandelt werden sollen etwaige Dachstiftungen des öffentlichen Rechts mit Unterstiftungen in Gestalt von unselbstständigen Stiftungen des öffentlichen Rechts.⁶⁴ Dies wäre zwar denkbar, ist aber bislang soweit ersichtlich ungebräuchlich. Die rechtliche Behandlung als unselbstständiges Sondervermögen würde sich in solchen Fällen nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften richten. Unbenommen bleibt einer Stiftung des öffentlichen Rechts ferner,

privatrechtliche Verträge zur Errichtung unselbstständiger Stiftungen des bürgerlichen Rechts zu schließen. Dann gilt im Grundsatz das für unselbstständige Unterstiftungen Ausgeführte.

In der gebotenen Kürze wird im Folgenden noch auf mehrere allgemeine Einzelfragen eingegangen, die sich im Wesentlichen unabhängig von der Art der vertragsrechtlichen Gestaltung der unselbstständigen Unterstiftungen auf der Ebene der bürgerlichrechtlichen Dachstiftung stellen.

2. Besondere Rechtsprobleme auf der Ebene der Dachstiftung

a) Stiftungszweck

Gruppiert eine selbstständige Stiftung mehrere unselbstständige Unterstiftungen unter ihrem Dach, muss dies mit ihrem Stiftungszweck vereinbar sein. Anders als bei Zustiftungen muss der Förderzweck der Dachstiftung inhaltlich nicht sämtliche Zwecke abdecken, zu denen sie Unterstiftungen aufnimmt. Soweit der Zweck einer unselbstständigen Unterstiftung mit dem Förderzweck der Dachstiftung identisch ist, erfüllt die Dachstiftung ihren eigenen Zweck indirekt dadurch, dass sie fremdes Vermögen verwaltet und die Erträge hieraus dem gleichen Zweck zuführt. Dies bedeutet jedoch nur eine parallele Verwirklichung des gleichen Zwecks, nicht eine direkte Förderung des eigenen Zwecks, weil dies nur mit den Erträgen aus dem eigenen Dachstiftungsvermögen möglich wäre. Das Vermögen der unselbstständigen Unterstiftung ist nicht Bestandteil des Dachstiftungsvermögens.⁶⁵

Geht der Zweck einer unselbstständigen Unterstiftung ganz oder teilweise über den Dachstiftungszweck hinaus, hindert dies die Dachstiftung im Allgemeinen nicht, ihren eigenen Zweck zu verfolgen, sofern sich die Zwecke nicht diametral inhaltlich widersprechen oder die Dachstiftung nicht zum Beispiel aus Kapazitätsgründen von ihrer eigenen Zweckerreichung abgehalten wird.⁶⁶ Es muss allerdings sichergestellt sein, dass die Dachstiftung aus der Verwaltung der unselbstständigen Unterstiftungen Einnahmen erzielt und diese wiederum ihrem eigenen Zweck zugute kommen. Auf einem anderen Blatt steht die Empfehlung, dass sich der Stifter einer Unterstiftung möglichst eine juristische Person

mit teilweise gleicher Zweckrichtung als Stiftungsträger suchen sollte, um sicherzustellen, dass der Stiftungsträger selbst möglichst dauerhaft existiert und sich mit dem Zweck dauerhaft identifiziert.⁶⁷ Rechtlich gebunden ist der Stiftungsinteressent an diese Empfehlung nicht.

Einer ausdrücklichen Satzungsermächtigung zum Abschluss des erforderlichen Vertrages für die unselbstständige Unterstiftung bedarf es nicht, da der Dachstiftung diese Befugnis bereits als Rechtsperson zusteht. Kollidiert allerdings der Zweck der Unterstiftung mit dem der Dachstiftung, kann dem Vorstand der Dachstiftung je nach Auslegung der Dachstiftungssatzung die Vertretungsmacht zum Abschluss der Treuhandverträge fehlen. Dann könnten wegen der für Stiftungen entsprechend anwendbaren Vorschrift des § 26 Abs. 1 S. 3 BGB die Treuhandverträge unwirksam sein. Zudem könnte die für die Dachstiftung zuständige Aufsichtsbehörde wegen Zwecküberschreitung einschreiten. Um diese - freilich selten im Raume stehenden - Folgen zu vermeiden, empfiehlt sich bei der Errichtung einer neuen Dachstiftung oder bei einer zulässigen Satzungsänderung die Aufnahme einer expliziten statutarischen Bestimmung, welche die Vereinbarkeit künftiger unselbstständiger Unterstiftungen mit dem Dachstiftungszweck klarstellt und den Stiftungsvorstand zum Abschluss der erforderlichen Rechtsgeschäfte ermächtigt.

Beschränkt eine Dachstiftung ihre Aktivität einzig und allein auf die Verwaltung von Unterstiftungen, liegt darin zwar keine Selbstzweckstiftung, weil die Dachstiftung nicht eigenes Vermögen verwaltet, sondern das von ihrem Eigenvermögen rechtliche getrennte Vermögen der Unterstiftungen. Allerdings kann die Dachstiftung nicht einfach - gewissermaßen im Wege einer „dynamischen Verweisung“ - nur diejenigen Zwecke fördern, welche „ihre“ Unterstiftungen verfolgen. Die Satzung einer Dachstiftung mit einer solchen Zweckrichtung würde in aller Regel gegen das Gebot der Bestimmtheit des Stiftungszwecks verstoßen.⁶⁸ Zudem würde sich der Zweck der Dachstiftung mit der „Aufnahme“ jeder Unterstiftung laufend ändern, ohne dass die für etwaige Satzungsänderungen erforderlichen Voraussetzungen eingehalten wären.⁶⁹ All dies wäre mit dem Stiftungsrecht nicht vereinbar.⁷⁰

b) Getrennte Vermögensmassen

Die Dachstiftung muss sämtliche Vermögensmassen, die sie als Treuhänderin für unselbstständige Unterstiftungen zu verwalten hat, voneinander getrennt und zudem getrennt von ihrem Eigenvermögen als Dachstiftung halten. Kommt sie dieser aus dem Vertrag mit dem jeweiligen „Unterstifter“ entspringenden Pflicht nicht nach, kann dies - neben den schadensersatzrechtlichen Haftungsfolgen⁷¹ - dazu führen, dass nicht bewiesen werden kann, was zum Sondervermögensbestand der betreffenden Unterstiftung gehört. Möglicherweise kann es sogar an der sachenrechtlichen Bestimmtheit fehlen, so dass überhaupt kein Sondervermögen gebildet worden wäre.

Die Dachstiftung muss sich ferner ganz den Interessen der „Unterstifter“ unterordnen: Neben der Erfüllung des jeweiligen Unterstiftungszwecks muss sie den Sondervermögensbestand der jeweiligen Unterstiftung wahren und ihn dinglich vor dem Zugriff oder vor Einwirkungen Dritter schützen, auch vor den eigenen Gläubigern der Dachstiftung. Sofern dies gewährleistet ist und die Sondervermögen nachprüfbar getrennt verwaltet werden, können die zu den einzelnen Sondervermögen gehörenden Vermögensgegenstände der verschiedenen Unterstiftungen in Paketen zusammen angelegt werden.

c) Organisationsverfassung

Die Organisationsverfassung der Dachstiftung muss von einer etwaigen Organisation auf der Ebene der Unterstiftung und diese von der Organisation anderer Unterstiftungen strikt separiert bleiben. Insbesondere müssen hinsichtlich der Organkompetenzen und der Organbesetzung die für die jeweilige Ebene geltenden Satzungsvorschriften eingehalten werden. Informations- und Kontrollrechte dürfen den Stiftern der Unterstiftungen nur mit Bezug auf „ihre“ Unterstiftung eingeräumt werden.

d) Gemeinnützigkeitsstatus der Dachstiftung

Steuerrechtlich steht auch aus Sicht der Dachstiftung zuerst die Frage im

Mittelpunkt, ob die unselbstständige Unterstiftung als „nichtrechtsfähige Stiftung“ im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG tatsächlich ein Zweckvermögen ist, das körperschaftsteuerpflichtig ist. Nach § 3 Abs. 1 KStG wäre das nicht so, sofern das Einkommen der Unterstiftung unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen steuerbar ist, insbesondere also dann, wenn es der Dachstiftung zuzurechnen wäre.⁷² Fehlte der unselbstständigen Unterstiftung die Steuersubjektivität, könnte sie auch nicht als solche gemeinnützig und deshalb steuerbefreit sein. Schwierigkeiten bereitet dies dann, wenn man wie die Anhänger einer Einordnung der unselbstständigen Stiftung als Schenkung unter Auflage davon ausginge, das Vermögen einer unselbstständigen Unterstiftung würde in dem der Dachstiftung aufgehen. An einer Zurechnung der Einkünfte aus dem Unterstiftungsvermögen direkt bei der Dachstiftung käme man hier nur dann vorbei, wenn man die Schenkung unter Auflage zu einem eigenständigen Steuersubjekt hochstilisiert. All diese Schwierigkeiten werden vermieden, wenn das Vermögen einer unselbstständigen Unterstiftung auch rechtlich als Sondervermögen eingeordnet werden kann.⁷³

Gemeinnützigkeitsrechtlich stellt sich insbesondere die Frage, ob eine gemeinnützige Dachstiftung mit ihrer Verwaltungstätigkeit für Unterstiftungen bereits einen partiell steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausübt. Dies ist zu bejahen, wenn sich die Dachstiftung die Verwaltung der Sondervermögen von den Unterstiftungen besonders vergüten lässt. Sie unterliegt dann mit diesen Einkünften - sofern sie die Grenze von 35.000 Euro nach § 64 Abs. 3 AO übersteigen - partiell der Körperschaft- und Gewerbesteuer. Ferner sind die Leistungen der Dachstiftung an die Unterstiftungen auf der Ebene der Dachstiftung umsatzsteuerbar, und zwar mit dem Regelsteuersatz.⁷⁴ Bei der Verwaltung der Unterstiftungsvermögen handelt es sich nicht etwa um eine gemeinnützigkeitsunschädliche Vermögensverwaltung im Sinne von § 14 S. 1, 3 AO, denn diese Ausnahme bezieht sich nach dem Gesetzeszweck allein auf die Verwaltung eigenen (Dachstiftungs-)Vermögens. Das Vermögen der unselbstständigen - erst recht der etwaigen selbstständigen - Unterstiftungen ist aber aus Sicht der Dachstiftung fremdes Vermögen, nicht nur steuerrechtlich, sondern auch zivilrechtlich. Die Tätigkeiten für die Unterstiftungen stellen auch keinen Zweckbetrieb dar, da nicht

angenommen werden kann, diese Tätigkeiten wären zur Erreichung der steuerbegünstigten Zwecke der Dachstiftung zwingend notwendig im Sinne von § 65 Nr. 2 AO.

Eine erhebliche Erleichterung bedeutet es neuerdings, dass für den Gemeinnützigkeitsstatus einer gemeinnützigen Dachstiftung nicht mehr bedeutsam ist, ob ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten für die Unterstiftungen gegenüber ihren steuerbegünstigten Aktivitäten so sehr im Vordergrund stehen, dass sie für die Dachstiftung nach einer Gesamtbetrachtung prägend sind. Die früher in Rechtsprechung und Finanzverwaltung vorherrschende so genannte Geprägetheorie, wonach dann, wenn die wirtschaftlichen Tätigkeiten einer Stiftung insgesamt prägend sind, die Stiftung nicht mehr selbstlos im Sinne von § 55 Abs. 1 AO sei, ist mittlerweile aufgegeben worden. Im neuen AEAO ist Ende 2011 die entsprechende Passage fallen gelassen worden, nachdem sich schon der BFH von der Geprägetheorie Schritt für Schritt distanziert hatte.⁷⁵

Eine Dachstiftung kann hingegen nicht selbst gemeinnützig sein, wenn sich ihr Zweck in der Trägerschaft für unselbstständige gemeinnützige Unterstiftungen erschöpfen würde.⁷⁶ Das verstieße gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit nach § 57 AO. Die Unterstiftungen sind in der Dachstiftung nicht - so wie etwa Mitglieder eines Spitzenverbandes - „zusammengefasst“, so dass § 57 Abs. 2 AO ausscheidet. Diese Vorschrift wird ohnehin einschränkend ausgelegt und ist auf Stiftungen nicht anwendbar.⁷⁷ Der Ausnahmetatbestand des § 58 Nr. 1 AO würde nicht weiterhelfen, weil nicht die Unterstiftungen satzungsgemäß Mittel für den Zweck der Dachstiftung beschaffen sollen, genauso wenig wie umgekehrt die Dachstiftung Mittel für die Verwirklichung der Unterstiftungszwecke beschafft. Auch der Ausnahmetatbestand des § 58 Nr. 2 AO ist für die Dachstiftung nicht einschlägig, weil sie ihre Mittel nicht, und zwar weder ihr Dachstiftungsvermögen noch dessen Erträge noch die Vergütung ihrer Tätigkeiten für die Unterstiftungen, an diese Letzteren unentgeltlich weitergibt. Sogar wenn man zu den Mitteln der Dachstiftung die Einkünfte zählt, die sie aus der Trägerschaft für die Unterstiftungen erzielt, gibt sie diese Mittel nicht an die Unterstiftungen weiter bzw. „zurück“. Der Ausnahmetatbestand des § 58 Nr. 2 AO käme allenfalls den Unterstiftungen zugute, sofern ihre Mittel der Dachstiftung für deren Zweckverfolgung zugewendet werden.

e) Stiftungs- und Finanzdienstleistungsaufsicht

Dem Stiftungsaufsichtsrecht unterfällt in jedem Fall die Dachstiftung, eine Unterstiftung jedoch nur dann, wenn sie eine selbstständige Stiftung ist.⁷⁸ Nach überwiegender Ansicht nicht der Stiftungsaufsicht unterliegt dagegen die unselbstständige Unterstiftung als solche.⁷⁹ Doch wird die Aufsichtsbehörde im Rahmen der Aufsicht über die Dachstiftung die Unterstiftungen zumindest indirekt in die Prüfung aufnehmen, um sicherzustellen, dass der Stiftungszweck der Dachstiftung gewahrt ist und nicht zum Beispiel durch die Organe der Unterstiftungen ausgehöhlt oder verwässert wird.

Dachstiftungen unterlägen jedenfalls dann auch der Aufsicht der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, wenn sie Finanzdienstleistungen in Gestalt von Anlagevermittlungs- oder Anlageberatungstätigkeiten oder gar einer Finanzportfolioverwaltung für selbstständige Unterstiftungen übernehmen würden.⁸⁰

Bislang ist nicht geklärt, ob nicht auch die Verwaltungstätigkeit von Dachstiftungen für unselbstständige Unterstiftungen generell der Finanzdienstleistungsaufsicht für Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute nach dem KWG,⁸¹ dessen weiteren Vorschriften und den Bestimmungen des WpHG für Wertpapierdienstleistungen⁸² unterliegt. Dies erscheint vor allem insoweit nicht ganz fernliegend, als Dachstiftungen die verschiedenen Sondervermögen der unselbstständigen Stiftungen mit einem Entscheidungsspielraum verwalten und daher - sofern die Sondervermögen in Finanzinstrumenten angelegt werden - eine Finanzportfolioverwaltung im Sinne von § 1 Abs. 1a S. 2 Nr. 3 KWG und § 2 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 WpHG in Betracht kommen könnte. Vorbehaltlich einer näheren finanzdienstleistungs- bzw. bankaufsichtsrechtlichen Untersuchung, die an anderer Stelle vorgenommen werden muss, sei hier nur soviel festgehalten:

Eine Finanzportfolioverwaltung nach § 1 Abs. 1a S. 2 Nr. 3 KWG und § 2 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 WpHG erfordert ein Tätigwerden „für andere“, wozu nach dem Wortlaut und dem Telos beider Vorschriften nur (ggf. schutzbedürftige) dritte Personen und zudem solche Personen gezählt werden können, denen das verwaltete Vermögen rechtlich gehört oder

zumindest wirtschaftlich zuzurechnen ist. Nicht darunter fällt eine Vermögensverwaltung für den bestimmten Zweck einer unselbstständigen Unterstiftung, sofern das betreffende Sondervermögen vom Eigenvermögen des Stifters rechtlich geschieden ist und kein Anspruch des Stifters oder seiner Erben auf Rückübertragung des Sondervermögens besteht.⁸³ Genau dem wird der generelle Maßstab für unselbstständige Stiftungen gerecht.⁸⁴ Die Dachstiftung erbringt mit der Verwaltung des Vermögens einer unselbstständigen Unterstiftung weder eine Dienstleistung für den Stifter oder seine Erben noch für die Destinatäre der Unterstiftung. Es ist mithin keine Person vorhanden, die als Anlegerin anzusehen und zu schützen wäre. Der Schutzzweck der §§ 1 Abs. 1a S. 2 Nr. 3 KWG, 2 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 WpHG, den Anlegerschutz und die Stabilität des Finanzmarktes zu gewährleisten,⁸⁵ ist daher nicht tangiert. Schutzwürdig erscheint zwar der Stiftungszweck selbst, der aber nicht mit Mitteln der Finanzdienstleistungsaufsicht, sondern im Wege einer Stiftungsaufsicht zu schützen wäre.

Erlaubnispflichtige Finanz- bzw. Wertpapierdienstleistungen der Anlagevermittlung oder Anlageberatung für eine unselbstständige Unterstiftung würde eine Dachstiftung im Rahmen ihrer Vermögensverwaltungstätigkeit für diese nur dann ausüben, wenn man annähme, die Dienstleistung werde gegenüber der Unterstiftung als solcher erbracht. Eine unselbstständige Stiftung ist jedoch auch nach der hier vertretenen Auffassung zumindest gegen den Willen des Stifters und des Stiftungsträgers niemals als rechtsfähig anzusehen.⁸⁶ Aus dem gleichen Grund scheidet auch die Einordnung der Dachstiftungstätigkeit als Finanzkommissionsgeschäft nach §§ 1 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 KWG, 2 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 WpHG aus: Es gibt keine „andere“ Person, für deren Rechnung die Dachstiftung Finanzinstrumente an- und verkauft. Die Annahme gestifteter Geldvermögen durch die Dachstiftung ist auch nicht als Einlagengeschäft im Sinne von § 1 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KWG erlaubnispflichtig, unter anderem weil - jedenfalls nach dem oben erläuterten generellen Maßstab für eine unselbstständige Stiftung⁸⁷ - weder der Stifter der unselbstständigen Unterstiftung noch seine Erben noch die Destinatäre die „unbedingte Rückzahlung“ des Stiftungsvermögens beanspruchen könnten.⁸⁸ Ferner wird die Dachstiftung Wertpapiere für die unselbstständige Unterstiftung nicht selbst verwahren, sondern sich hierfür eines anderen Kreditinstituts

bedienen. Selbst übt die Dachstiftung daher auch kein Depotgeschäft im Sinne von § 1 Abs. 1 S. 2 Nr. 5 KWG aus. Im Ergebnis bedarf eine Dachstiftung mit mehreren unselbstständigen, nichtrechtsfähigen Unterstiftungen, welche die unter II.1.e) genannten Voraussetzungen erfüllen, nach der hier vertretenen Auffassung keiner Erlaubnis nach dem KWG und unterliegt auch nicht den Bestimmungen des WpHG für Wertpapierdienstleistungen.

III. Stiftungszentren

1. Rechtliche Verfassung der Stiftungszentren

Der Begriff des Stiftungszentrums ist ein phänomenologischer und kein rechtlicher. Es handelt sich um eine Art Plattform für ein Bündel von Dienstleistungen rund um die Errichtung und die Verwaltung von selbstständigen oder unselbstständigen Stiftungen. Häufig wird das Stiftungszentrum mit seinem rechtlichen Träger identifiziert, etwa wenn der Träger die Bezeichnung „Stiftungszentrum“ im Namen oder in der Firma führt.

Bei den größeren Stiftungszentren handelt es sich um Plattformen rechtsfähiger Trägergesellschaften, die meist als GmbH verfasst sind und von Stiftungen oder Stiftungskörperschaften gegründet wurden. So ist zum Beispiel die DSZ – Deutsches Stiftungszentrum GmbH Trägergesellschaft und wird maßgeblich vom Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft getragen. Betreiber von „stiftungszentrum.de“ in München ist die Stiftungszentrum.de Servicegesellschaft mbH, deren Gesellschafter zwei Stiftungen sind. Für die Trägergesellschaften gelten die allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Regelungen. Sie unterliegen als Kapitalgesellschaften nicht der Stiftungsaufsicht. Unter den gleichen wie den für Dachstiftungen geltenden Voraussetzungen können auch solche Trägergesellschaften den Gemeinnützigkeitsstatus erlangen. Der Servicebetrieb stellt aber in aller Regel einen partiell steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Die Beteiligung eines Gesellschafters an der Trägergesellschaft zählt zum Bereich der Vermögensverwaltung im Sinne von § 14 S. 1, 3 AO, so dass sie einen etwaigen Gemeinnützigkeitsstatus des Gesellschafters grundsätzlich nicht

tangiert. Eine Ausnahme gilt nach bislang herrschender Auffassung dann, wenn die Gesellschafter der Trägergesellschaft Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Trägergesellschaft nehmen würden.⁸⁹

Andere Stiftungszentren sind nichtselbstständige Plattformen einer Stiftung, die wiederum von einer Servicegesellschaft betreut werden kann. Trägerin des Zentrums ist dann die betreffende Stiftung. Eine solche Trägerstiftung unterscheidet sich praktisch nicht von einer Dachstiftung, nur dass sie die von ihr zu erbringenden Dienstleistungen von einer Servicegesellschaft durchführen lässt. Davon ist aber streng der Fall zu unterscheiden, dass das Zentrum von der Servicegesellschaft getragen wird und die Stiftung an der Trägergesellschaft beteiligt ist.

Ähnliches wie für Trägerstiftungen gilt ferner für Trägervereine, nur dass dann statt der stiftungsrechtlichen die entsprechenden vereinsrechtlichen Vorschriften Anwendung finden.

Soweit die Trägergesellschaft, die Trägerstiftung oder der Trägerverein eines Stiftungszentrums neben den reinen Serviceleistungen auch Unterstiftungen verwaltet, gilt das zur Dachstiftung Erörterte entsprechend.

2. Besondere Probleme einzelner Dienstleistungen

Blickt man auf die von den Stiftungszentren angebotenen Dienstleistungen, so stehen die Beratungs- und Verwaltungsleistungen vor und nach Gründung von Stiftungen im Vordergrund. Zumeist schließt die Trägergesellschaft des Zentrums oder sein sonstiger Träger mit einzelnen selbstständigen Stiftungen oder mit den Trägern unselbstständiger Stiftungen Geschäftsbesorgungsverträge mit Dienstvertragscharakter. Soweit ausnahmsweise ein Erfolg geschuldet wird, kann auch einmal ein Geschäftsbesorgungsvertrag mit Werkvertragscharakter angenommen werden. Seltener sind Verträge anderer Typen, wie etwa Kauf-, Miet-, Leihe-, Verwahrungs- oder Kommissionsverträge, oder auch gemischttypische Verträge. Es gelten die für den jeweiligen Vertragstypus einschlägigen Vorschriften.

Berät das Stiftungszentrum den Stifterinteressenten in irgendeiner Weise unrichtig, kann eine vorvertragliche Pflichtverletzung vorliegen, die im

Fall, dass die Pflicht fahrlässig verletzt wird, zur Schadensersatzpflicht des Trägers des Stiftungszentrums führen würde. Sofern ein Beratungsvertrag geschlossen wurde, ist die Ersatzpflicht vertraglich. Besondere Probleme stellen sich schadensrechtlich. Wenn zum Beispiel das Stiftungszentrum bei der Gründung einer selbstständigen Stiftung die Stiftungssatzung fahrlässig nicht so formuliert, dass ein vom Stifterinteressenten gewünschter Zweck erreichbar ist, kann das Zentrum dem Interessenten zu Schadensersatz in Gestalt einer schadensersatzrechtlichen Rückabwicklung des Stiftungsgeschäfts oder sogar darüber hinaus zu weiterem Schaden wegen Nichterfüllung des Stiftungszwecks verpflichtet sein. Hier stellen sich eine Reihe weiterer Probleme, vor allem ob dem Stiftungsinteressenten ein Vermögensschaden entstanden ist. Folgte man dem vom BGH in den Anlegerschadensfällen propagierten stärker subjektiv geprägten Vermögensbegriff,⁹⁰ müsste ein Vermögensschaden auch darin erblickt werden, dass eine nicht erwünschte, für die Zweck des Stifters nicht voll brauchbare Stiftung errichtet wird. Freilich soll auch nach Auffassung der Rechtsprechung keine rein subjektiv willkürliche Sicht ausschlaggebend sein, sondern ob auch die Verkehrsanschauung das Rechtsgeschäft als unvernünftig und als den Interessen unangemessen ansehen würde.

Für etwaige Fehler bei der Anlageberatung, Anlagevermittlung oder bei der Vermögensverwaltung gelten die allgemein sonst auch geltenden Grundsätze. Zur Anlagevermittlung zählt auch die Vermittlung von Anteilen an den bereits erwähnten Stiftungsfonds im technischen Sinne eines Spezial-Sondervermögens nach dem InvG. Wie Dachstiftungen können auch Stiftungszentren in der Rechtsform der GmbH Stiftungsträger für unselbstständige Stiftungen, insbesondere für Treuhandstiftungen sein. Es gelten dann die gleichen Grundsätze wie für Dachstiftungen, nur dass nicht die Stiftungsaufsicht zuständig ist, sondern lediglich die Finanzdienstleistungsaufsicht, weil die Stiftungszentren je nach den Umständen Anlagevermittlung, Anlageberatung oder Finanzportfolioverwaltung betreiben.

IV. Treuhandstiftungen

1. Vorzüge und Grundproblem der Treuhand als rechtliche Grundlage für

unselbstständige Unterstiftungen

Eine wesentliche gemeinsame Konstituante sowohl von Dachstiftungen als auch von Stiftungszentren sind die Treuhandstiftungen. Der Stifter einer fiduziarischen Unterstiftung schließt mit der Dachstiftung oder mit dem Träger eines Stiftungszentrums einen Treuhandvertrag und überantwortet der Dachstiftung oder dem Träger des Stiftungszentrums die gestifteten Vermögensgegenstände zu treuen Händen und zu einem spezifischen Unterstiftungszweck mit dem Willen, dass an diesen Gegenständen ein von ihrem Treuhändereigenvermögen getrenntes Sondervermögen gebildet werden soll.

Treuhandstiftungen sind nicht vollkommen losgelöst von der Gesetzeslage, wie bisweilen vermutet wird. Zwar finden auf sie §§ 80-88 BGB weder direkt noch analog Anwendung und ist der Treuhandvertrag als solcher im BGB nicht geregelt.⁹¹ Doch kann die heutige Kautelarpraxis bei der Errichtung von Treuhandstiftungen auf eine reiche Rechtsprechung und eine Vielzahl von Monographien⁹² und Literaturmeinungen zurückblicken: angefangen vom Simulationseinwand, Treuhandverträge seien bloße Scheingeschäfte, und von der Widerlegung dieses Einwandes insbesondere durch *Regelsberger*,⁹³ über die Entwicklung des Unmittelbarkeitsgrundsatzes und die Annahme, dass auch bei der Verwaltungstreuhand der Treugeber einen dinglich wirkenden Schutz des Treugutes zum Beispiel in der Insolvenz des Treuhänders jedenfalls dann genieße, wenn der Treugeber das Treugut unmittelbar an den Treuhänder übertrage,⁹⁴ bis hin zu den verschiedenen Ausnahmen vom Unmittelbarkeitsgrundsatz, insbesondere bei Anderkonten und offenen Treuhandsonderkonten sowie im Fall einer doppelseitigen Treuhand.⁹⁵

Die Qualifizierung von unselbstständigen Stiftungen als Treuhandstiftungen hat darin einen besonderen Vorzug gegenüber anderen vertragsrechtlichen Stiftungsnachbildungen, dass nach mittlerweile als gesichert erscheinender Erkenntnis an den treuhänderisch übertragenen Vermögensgegenständen ein dinglich geschütztes Sondervermögen zumindest dann entsteht, wenn sie - wie fast stets - der Stifter als Treugeber unmittelbar an den Treuhänder als Stiftungsträger übertragen hat.⁹⁶ Es ist dann gewährleistet, dass das gestiftete Treuhandvermögen in der Insolvenz des Stiftungsträgers und bei

Zwangsvollstreckungsmaßnahmen gegen den Stiftungsträger geschützt ist und weiterhin dem Treuhandstiftungszweck dienen kann. Hieran anknüpfend fällt die steuerrechtliche Einordnung der Treuhandstiftung als eine „nichtrechtsfähige Stiftung“ mit Zweckvermögenscharakter im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG nicht schwer. Weil die Treuhandstiftung hiernach selbst unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist, werden die Einkünfte aus der Anlage ihres Vermögens nicht dem Stiftungsträger zugerechnet. Die Schwierigkeiten, dass bei einer Auflagenschenkung eine derartige Zurechnung zur Verweigerung der Körperschaftsteuerbefreiung führen könnte,⁹⁷ bestehen daher bei einer Treuhandstiftung von vornherein nicht.

Allerdings hat die zivilrechtliche Rechtsprechung ihr Postulat vom dinglichen Schutz eines vertraglich⁹⁸ begründeten Treuhandvermögens niemals begründet und vor allem nicht belegt, weshalb der Schutz nicht auch dann eingreifen soll, wenn das Treugut nicht vom Treugeber, sondern von einem Dritten an den Treuhänder übertragen wird (Fall einer Erwerbstreuhand) oder wenn sich das Treugut bereits beim Treuhänder befindet (Fall der Vereinbarungstreuhand). Es verwundert nicht, dass die Beschränkungen des dinglichen Schutzes, welche die Rechtsprechung mit dem Unmittelbarkeitsgrundsatz eingeführt hat, in der Literatur ganz überwiegend auf Ablehnung gestoßen sind.⁹⁹

Die Vorzüge der Treuhandstiftung wären nur auf Sand gebaut, wenn man einer rein positivistischen Sicht folgen würde. Die Zweifel an einer auftrags- oder geschäftsbesorgungsrechtlichen Einordnung der unselbstständigen Stiftung hat besonders *Dieter Reuter* eindrücklich vor Augen geführt:¹⁰⁰ Taugt eine rein vertragliche Sicht der Treuhandstiftung überhaupt, um eine Stiftung nachzuahmen, die doch auf eine gewisse Dauer angelegt sein muss? Wäre nicht die Treuhandstiftung in ihrem Fortbestand vom Stifter als Treugeber und im Fall seines Todes von dessen Erben weiterhin abhängig? Würde nicht die Kündigung des Treuhandvertrages zu einer (Rück-)Übertragung des Stiftungsvermögens an den Stifter oder dessen Erben führen? Würde in der Insolvenz des Stifters oder seiner Erben der Insolvenzverwalter das Stiftungsvermögen vom Stiftungsträger nicht herausverlangen können? Diese Fragen müssen in der Tat gelöst werden, sonst würde die treuhandvertragliche Form den unter II.1.e) skizzierten Maßstäben für unselbstständige Stiftungen nicht

gerecht.

Hochschrecken ließ die Beratungspraxis ferner die Entscheidung des BGH im sogenannten Grabpflege-Fall, dass Treuhandstiftungen mittels eines Formularvertrages nur für eine Höchstlaufzeit von zwei Jahren errichtet werden dürften, weil ansonsten die betreffende Kündigungsausschlussklausel nach § 309 Nr. 9a BGB unwirksam sei.¹⁰¹ Dass eine derartige Höchstdauer dem Wesen des Stiftens widerspräche, liegt auf der Hand. Doch genügt es wohl nicht, sich auf die Position zurückzuziehen, die Ausführungen des BGH zur Qualifizierung des Grabpflegevertrages als unselbstständige Stiftung seien ein *obiter dictum* und hätten gar keine Stiftung zum Gegenstand gehabt. Denn die Anwendbarkeit von § 309 Nr. 9a BGB ist unabhängig vom Gegenstand des Treuhandvertrages. Ob die Antwort der Kautelarpraxis ausreicht, dem Stifter in dem Vertragsformular über eine Treuhandstiftung mehrere Wahlmöglichkeiten zwischen verschiedenen Kündigungsfristen zu geben oder einen Lückentext ausfüllen zu lassen, muss sich noch zeigen. Der BGH war in der Vergangenheit besonders pingelig und monierte etwa Klauseln, wenn sich aus den Umständen des Vertrages ergab, dass eine freie Disposition nicht wirklich bestand und die Wahlmöglichkeit nur vorgeschoben wirkte.¹⁰²

2. Bisherige Erklärungsmodelle zur Lösung des Grundproblems

Vor diesem Hintergrund verwundert nicht, dass die bisherigen Versuche zur Lösung des angesprochenen Grundproblems an der rein vertragsrechtlichen Sicht der Treuhandstiftung ansetzen und den realen Gegebenheiten einer verselbstständigten Treuhand gerecht werden wollen. Die Rechtsprechung drückt sich vor rechtlichen Kategorien und verwendet die Metapher des „wirtschaftlichen Eigentums“, die als Anknüpfungspunkt im Steuerrecht ihre Berechtigung hat, im Zivilrecht jedoch eine inhaltlose und unbestimmte Floskel wäre, die für sich genommen keine Rechtsfolgen begründen kann.¹⁰³

Eine interessante Kombination der Fiktionstheorie und der Theorie der realen Verbandspersönlichkeit hat *Karsten Schmidt* entwickelt, indem er der Treuhandstiftung „virtuelle“ Rechtspersönlichkeit zuerkennen will.¹⁰⁴ Er begründet damit vor allem die Existenzberechtigung einer

Organverfassung und richtet die Verhaltenspflichten des Stiftungsträgers so aus, als sei dieser Träger Organ einer rechtsfähigen Stiftung. So virtuos dieses Modell klingt, entbehrt es doch einer rechtlichen Fundierung und gibt keine Antwort auf die drängenden Fragen zum Außenverhältnis der Treuhandstiftung.¹⁰⁵ Die weiteren in der Literatur vorgeschlagenen Modelle, die in der Treuhandstiftung eine „fiduziarische Person“¹⁰⁶ oder gar eine echte „Rechtsperson“¹⁰⁷ sehen, kommen in Konflikt mit dem Gesetz, das die Einführung neuer Formen juristischer Personen dem Gesetzgeber vorbehält, und man käme nicht umhin, die Vorschriften §§ 80-88 BGB auf solche Personen, die juristische Personen sein oder diesen gleichstehen sollen, direkt oder entsprechend anzuwenden.

3. Das Erklärungsmodell der Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Gerade um der Kautelarpraxis mehr Gestaltungssicherheit und der Jurisprudenz das Bewusstsein zurückzugeben, dass sie sich mit der Treuhand im Allgemeinen und der Treuhandstiftung im Besonderen nicht in einem rechtsfreien Raum bewegt, ist empfehlenswert, das gesetzliche Regelungsmodell der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) heranzuziehen - nicht etwa, um die Treuhandstiftung im Rechtsverkehr fortan „Gesellschaft“ zu taufen, sondern die für die Gesellschaftsgesamthand maßgebenden gesetzgeberischen Grundentscheidungen zur Erklärung und zur Stützung der rechtlichen Antworten auf die Fragen der Treuhandstiftung modellartig zugrunde zu legen. Denn die einzige Möglichkeit, allein durch einen Vertrag ein dinglich geschütztes Sondervermögen zu begründen, bietet das Gesetz in den §§ 705 ff. BGB.

Stifter und Stiftungsträger verfolgen mit der Treuhandstiftung einen gemeinsamen Zweck im Sinne von § 705 BGB in atypischer Weise.¹⁰⁸ Dies scheitert nicht etwa daran, dass der Treuhandstiftungszweck einseitig vom Stifter bestimmt zu werden pflegt.¹⁰⁹ Denn der Stiftungsträger wird bei Vertragsabschluss die Interessen des Stifters an einer möglichst optimalen Verwaltung des Treuguts als Stiftungsvermögen und vertragsgemäßen Auskehr seiner Erträge zu seinen eigenen Interessen machen; schließlich ist der Stiftungsträger derjenige, der sämtliche hierfür notwendigen Handlungen in eigenem Namen vornehmen und

Ermessensentscheidungen treffen muss und der im Außenverhältnis als der für diese Handlungen und Entscheidungen Verantwortliche wahrgenommen wird. Maßgeblich ist die Verschmelzung der Interessen auf einer Vorzweckebene, was für die Anwendbarkeit von § 705 BGB genügt:¹¹⁰ Beide, Stifter und Stiftungsträger, verfolgen gemeinsam den Vorzweck, dass mit dem Treugut und seinen Erträgen in bestimmter Weise aufgrund einer treuhänderischen Rechtsposition zu einem - wie auch immer beschaffenen - ideellen, in der Regel gemeinnützigen Zweck umgegangen wird. Hierzu zählt vor allem der erklärte Wille beider zur Bildung eines Sondervermögens an den Gegenständen des Treuguts, um es als Stiftungsvermögen gegen Ansprüche Dritter zu schützen und für die Verwirklichung des gemeinnützigen Stiftungszwecks zu erhalten,¹¹¹ sowie um möglichst viele Erträge zu erzielen. Nicht dagegen ist maßgebend, ob sich der Stiftungsträger mit dem vom Stifter gewählten Stiftungszweck identifiziert oder ob dieser Zweck inhaltlich vom statutarischen Zweck oder Gegenstand des Stiftungsträgers gedeckt ist. Auch bei einer typischen Gesellschaft muss sich nicht ein Gesellschafter mit dem Verwendungszweck identifizieren, den ein anderer Gesellschafter mit den an ihn ausgeschütteten Gewinnen verbindet.

Im Hintergrund einer gemeinnützigen Treuhandstiftung läuft dasselbe rechtliche Programm ab, das von Gesellschaften bürgerlichen Rechts mit einer ideellen, nicht wirtschaftlichen Zwecksetzung bekannt ist. Eine solche Zwecksetzung ist gesellschaftsrechtlich zulässig.¹¹² Erstes entscheidendes Merkmal einer solchen „Ideal-GbR“ ist der Ausschluss der Gewinn- und Auseinandersetzungsansprüche der Gesellschafter, was die Rechtsprechung gerade wegen einer ideellen Zwecksetzung zulässt.¹¹³ Für die Treuhandstiftung bedeutet dies, dass ein solcher Ausschluss jedenfalls konkludent in der Erklärung des Treugebers enthalten ist, etwas „zu stiften“, und dass mit diesem Ausschluss jeglicher Rückfluss des Stiftungsvermögens an den Stifter oder seine Erben vermieden wird. Auch nach einer Kündigung des Treuhandvertrages hat der Stifter oder haben seine Erben keinen Anspruch auf Übertragung des Stiftungsvermögens an sich selbst. Der Treuhandvertrag muss allerdings für diesen Fall eine Vorkehrung zumindest insofern treffen, als eine Gewährsperson vertraglich bestimmt wird, an welche das Stiftungsvermögen im Fall einer Beendigung des Vertrages zu übertragen ist. Typischerweise wird der

Stifter hierfür eine juristische Person vorsehen, die einen ähnlichen Zweck wie den Treuhandstiftungszweck verfolgt. Für den Fall der Kündigung oder des Todes des Stifters kann bereits im Vorhinein vereinbart werden, dass die Gewährsperson - sofern sie zustimmt - anstelle des Stiftungsträgers oder auch anstelle des Stifters in das Treuhandverhältnis zum Stiftungsträger eintreten darf und die Treuhandstiftung fortgesetzt wird.

Um die dauernde Zweckerfüllung der Treuhandstiftung zu gewährleisten, muss das ordentliche Kündigungsrecht des Stifters oder des Stiftungsträgers zumindest für eine gewisse Zeit ausgeschlossen sein. Welche Antwort gibt hierauf das Gesellschaftsrecht? Die Vorschriften über die Unwirksamkeit von Kündigungsausschlussklauseln nach § 309 Nr. 9a BGB sind auf Gesellschaftsverträge gem. § 310 Abs. 4 S. 1 BGB nicht anwendbar. Zwar verhindert § 723 Abs. 3 BGB im Grundsatz, dass das ordentliche Kündigungsrecht bei einer für eine unbestimmte Zeit eingegangenen Gesellschaft ganz ausgeschlossen werden kann. Doch besteht die Möglichkeit, eine Gesellschaft für bestimmte Zeit einzugehen, um für diesen Zeitraum das ordentliche Kündigungsrecht auszuschließen, und erst nach Ablauf dieses bestimmten Zeitraums den Vertrag auf unbestimmte Zeit fortzusetzen. Daraus hat die Rechtsprechung abgeleitet, auch bei einer Gesellschaft auf unbestimmte Zeit könne das Kündigungsrecht für einen bestimmten Zeitraum ausgeschlossen werden.¹¹⁴ Der Zeitraum dürfe allerdings nicht übermäßig lang bemessen sein.¹¹⁵ Das OLG Stuttgart hat im Fall eines für 30 Jahre vereinbarten Anwaltssoziätsvertrages die unwirksame Bindungsklausel im Wege ergänzender Vertragsauslegung auf eine fünfjährige Bindung „reduziert“.¹¹⁶ Ähnliches könnte auch bei bestehenden Treuhandstiftungsverträgen angenommen werden, die eine Klausel enthalten, wonach das Kündigungsrecht des Stifters ausgeschlossen sein soll. Eine zumindest fünfjährige Bindung dürfte für die dauerhafte und nachhaltige Sicherung eines Stiftungszwecks ausreichen. Immerhin lässt Art. 12 Abs. 2 des Vorschlages der Europäischen Kommission für eine Verordnung über das Statut der Europäischen Stiftung (Fundatio Europaea, FE)¹¹⁷ für die FE sogar eine mindestens zweijährige Dauer genügen, sofern dies statutarisch festgelegt ist. Darüber hinaus erscheint allerdings erwägenswert, die Vorschrift des § 723 Abs. 3 BGB ausgehend

von ihrem Telos, dass unvertretbare Einengungen der persönlichen und wirtschaftlichen Betätigungsfreiheit von Gesellschaftern vermieden werden sollten,¹¹⁸ insoweit einzuschränken, als der Stifter bei einer Treuhandstiftung zugunsten eines ideellen Zwecks auf die freie Ausübung seiner Rechte an dem Stiftungsvermögen verzichtet und dies für immer tun will. Schließlich verzichtet auch die Rechtsprechung wie erwähnt allein wegen der ideellen Zweckrichtung einer GbR auf einen Schutz des Gesellschafters hinsichtlich des Ausschlusses seines Abfindungsanspruches. Nicht erkennbar ist ferner ein Grund, weshalb dem Stiftungsträger ein zwingendes Recht zustehen sollte, den Vertrag jederzeit zu kündigen und so der Stiftung den Boden zu entziehen.¹¹⁹ Auch in dieser Hinsicht muss mit einem Ausschluss der Kündigung zumindest für einen längeren Zeitraum reagiert werden.

Gesellschaftsrechtlich kann erklärt werden, weshalb das Stiftungsvermögen sowohl in der Insolvenz des Stiftungsträgers als auch in der Insolvenz des Stifters oder seiner Erben „immun“ bleibt und nicht in die jeweilige Insolvenzmasse fällt.¹²⁰ Denn beide Fälle führen nach § 728 Abs. 2 S. 1 BGB zu einer Auflösung der Gesellschaft und einer Auseinandersetzung, die sich gem. § 84 Abs. 1 InsO außerhalb des Insolvenzverfahrens vollzieht. In die Insolvenzmasse würden allenfalls die Auseinandersetzungsansprüche des Stiftungsträgers bzw. Stifters fallen, die jedoch bei einer Treuhandstiftung von vornherein auf Null gesetzt sind. Nur die Gewährsperson, die für den Fall der Beendigung der Treuhandstiftung vertraglich bestimmt wurde, kann die Aussonderungsrechte in Insolvenzfällen wie auch die Widerspruchsrechte bei Zwangsvollstreckungsmaßnahmen¹²¹ geltend machen, was ihr im Treuhandvertrag ausdrücklich eingeräumt werden sollte. In der Hand der Gewährsperson kann das ausgekehrte Stiftungsvermögen weiterhin dem gleichen oder einem ähnlichen Stiftungszweck dienen. Darauf, dass dem Stifter als Treugeber kein „wirtschaftliches Eigentum“ am Stiftungsvermögen mehr zusteht, kommt es nicht an.

Das Erklärungsmodell der GbR führt ferner nicht dazu, dass der Stifter als Treugeber gegen seinen Willen für die Verbindlichkeiten, die der Stiftungsträger im eigenen Namen für die Treuhandstiftung eingeht, persönlich haften müsste.¹²² Im Regelfall soll jedenfalls die gemeinnützigen Zwecken dienende Treuhandstiftung nach dem Willen

sowohl des Stifters als auch des Stiftungsträgers nicht als solche am Rechtsverkehr teilnehmen, also Träger von Rechten und Pflichten werden, sondern allenfalls in ideellen Kontexten genannt werden können. Es handelt stets der Stiftungsträger im eigenen Namen. Mangels des erforderlichen subjektiven Kriteriums, das in Anlehnung an § 123 Abs. 2 HGB für die Rechtsfähigkeit einer publizitätslosen Außen-GbR gefordert werden muss,¹²³ liegt gesellschaftsrechtlich eine bloße Innengesellschaft vor, die auch nach der Rechtsprechungsänderung nicht als rechtsfähig zu behandeln ist.¹²⁴ Dass auch bei einer nichtrechtsfähigen Innengesellschaft Gesamthandvermögen gebildet werden kann, wurde an anderer Stelle dargelegt.¹²⁵ Auch wenn man mit einigen Literaturstimmen eine solche am Rechtsverkehr nicht teilnehmende Gesellschaft allein wegen ihres Gesamthandvermögens bereits als „Außengesellschaft“ qualifizieren würde,¹²⁶ könnte eine solche Qualifizierung allein nicht zu einer Außenhaftung des nach außen nicht auftretenden Innengesellschafters führen.¹²⁷

Um sicher zu gehen, dass der Stifter nicht im Außenverhältnis für im Zusammenhang mit der Treuhandstiftung eingegangene größere Verbindlichkeiten persönlich haftet, kann auf eine Rechtsprechung des BGH zur Haftung von Anlagegesellschaftern eines geschlossenen Immobilienfonds zurückgegriffen werden.¹²⁸ Hiernach wird nämlich eine Ausnahme von dem Grundsatz gemacht, dass nur durch Individualvereinbarung mit dem jeweiligen Gläubiger eine Begrenzung der akzessorischen Haftung der Gesellschafter für Verpflichtungen einer Außen-GbR erreicht werden kann. Der Anleger solle schon dann nicht haften, wenn der Haftungsausschluss formularmäßig vereinbart oder sonst nach außen eindeutig erkennbar gemacht werde, weil der Rechtsverkehr eine persönliche Haftung von reinen Anlagegesellschaftern nicht erwarte. Eine ähnliche Ausnahme könnte für den Stifter einer Treuhandstiftung dann gemacht werden, wenn die Treuhandstiftung einem gemeinnützigen Zweck diene, weil der Rechtsverkehr in diesem Fall eine persönliche Mithaftung des Stifters für die Stiftungsverbindlichkeiten nicht erwartet.

Verbreitet ist die Auffassung in der gesellschaftsrechtlichen Literatur, jedenfalls der im Hintergrund verbleibende Gesellschafter einer Außen-GbR mit ideellem Zweck hafte im Außenverhältnis nicht für die

Gesellschaftsverbindlichkeiten.¹²⁹ Diese heute sogar schon überwiegend vertretene Ansicht hat gewiss den Vorzug für sich, einen bestimmten Gleichklang mit dem herkömmlich für nichtrechtsfähige Idealvereine vertretenen Ergebnis herzustellen, dass die Mitglieder solcher Vereine nicht für die Vereinsverbindlichkeiten haften.¹³⁰ Wenn man vom Grundsatz der Akzessorietätshaftung bei Außengesellschaften bürgerlichen Rechts ausgeht, wird jedoch allein ein intern vereinbarter ideeller Zweck einer publizitätslosen Außen-GbR nicht bestimmt genug sein, um für sich genommen eine Ausnahme von dieser Haftung rechtfertigen zu können.¹³¹ Die Gesellschaftsgläubiger sind unabhängig davon schutzwürdig, zu welchem Zweck die Gesellschaft besteht. Doch ausgehend von einer vorsichtigeren Perspektive, welche die Rechtsfähigkeit und die Akzessorietätshaftung unter den Vorbehalt eines „Erforderlichkeitskriteriums“ stellt,¹³² kann durchaus gefragt werden, ob ein Gesellschaftsgläubiger die Mithaftung aller Gesellschafter erwarten kann, die zu einem ideellen Zweck lediglich Beiträge leisten, auf einen Gewinn verzichten und im Außenverhältnis nicht für die Gesellschaft auftreten. Ob dies allerdings über die Rechtsprechung zur Haftung von Anlagegesellschaftern bei geschlossenen Immobilienfonds hinaus einen Haftungsausschluss auch dann rechtfertigt, wenn eine formularmäßige Abbedingung mit dem Gläubiger nicht vereinbart wurde, muss an anderer Stelle vertieft werden.

Interessant ist die gesellschaftsrechtliche Sicht ferner für die vielfach geübte und zumindest auch steuerrechtlich motivierte Praxis, der Treuhandstiftung eine Organverfassung zu geben.¹³³ Unproblematisch möglich ist die Einrichtung von Organen dann, wenn die Treuhandstiftung im Verkehr als solche berechtigt und verpflichtet würde, was allerdings den Ausnahmefall darstellt. Denn nach herkömmlicher gesellschaftsrechtlicher Auffassung können nur Außengesellschaften Organe haben.¹³⁴ Doch bei Innengesellschaften mit einem Gesamthandvermögen, die manche sogar als Außengesellschaften qualifizieren,¹³⁵ sollte die rein terminologische Einordnung nicht darüber entscheiden, ob sie fähig sind, Organe zu haben. Im Hinblick auf den Umgang mit dem Gesamthandvermögen im Binnenverhältnis zum Stifter bzw. der Gewährsperson, aber auch im nicht-rechtsgeschäftlichen Außenverhältnis (zum Beispiel zur Finanzverwaltung) handelt der

Stiftungsträger daher als Organ. Zumindest für das Binnenverhältnis der Gesellschafter untereinander und für Fragen der Anlage des Stiftungsvermögens wie auch der Mittelverwendung kann außerdem zum Beispiel ein Beirat als beratendes und überwachendes Organ gebildet werden. Nach dem Grundsatz der Selbstorganschaft dürften diesem Beirat zwar keine Nichtgesellschafter angehören, wenn der Beirat über eigenständige Entscheidungskompetenzen verfügen soll. Doch kann bekanntlich vom Grundsatz der Selbstorganschaft in bestimmten Fällen wie bei den Publikumsgesellschaften abgewichen werden.¹³⁶ Für die Ideal-GbR muss eine ähnliche Ausnahme gemacht werden, wenn die Gesellschafter auf Gewinn- und Auseinandersetzungsansprüche verzichtet haben und der Beirat die Einhaltung und die richtige Interpretation des ideellen Zwecks in der Zukunft überwachen soll. Für die Treuhandstiftung gilt nichts anderes.

Steuerrechtlich hindert die gesellschaftsrechtliche Sichtweise nicht die Einordnung der Treuhandstiftungen als „nichtrechtsfähige Stiftungen“ und damit „Zweckvermögen“ im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG, sondern stützt sie im Gegenteil, weil sie zeigt, dass auch zivilrechtlich ein Zwecksondervermögen entsteht. Das Einkommen einer Treuhandstiftung ist nicht bei dem Stiftungsträger oder Stifter zu versteuern, was nach § 3 Abs. 1 KStG die Körperschaftsteuerpflicht der Treuhandstiftung ausschließen würde. Anknüpfend an die gesellschaftsrechtliche Betrachtung stellt sich zwar die Frage, ob eine Mitunternehmerschaft nach § 15 EStG entstanden sein könnte. Diese Frage ist aber zu verneinen. Nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sowie nach ganz überwiegender Literatur fällt die private Verwaltung eigenen Vermögens aus dem Begriff des Gewerbebetriebs komplett heraus.¹³⁷ Da eine Treuhandstiftung typischerweise eigenes Vermögen verwaltet, fehlt es bereits an einem Gewerbebetrieb im Sinne von § 15 Abs. 2 EStG. Selbst wenn jedoch einmal im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und der Verkehrsanschauung der Bereich einer privaten Vermögensverwaltung überschritten wäre, würde es jedenfalls an einer (Mit-)Unternehmerschaft mangeln. Dem Stifter fehlt ein Unternehmerrisiko von vornherein, weil ihn der wirtschaftliche Erfolg oder Misserfolg der Verwaltung des Stiftungsvermögens wegen des vereinbarten Ausschlusses von Gewinn- und

Auseinandersetzungsansprüchen nicht persönlich trifft. Den Stiftungsträger macht allein eine etwaige feste Vergütung für seine Dienste nicht zu einem Unternehmer. Zwar handelt der Stiftungsträger in der Regel im eigenen Namen für Rechnung der Treuhandstiftung, weshalb ihn zunächst eine persönliche Außenhaftung für eingegangene Verbindlichkeiten trifft.¹³⁸ Doch würde allein eine solche Außenhaftung noch nicht ausreichen, um ein Mitunternehmerrisiko zu begründen, sofern der Stiftungsträger an Gewinn und Verlust der Stiftungsverwaltung überhaupt nicht beteiligt ist, eine Einlage nicht erbracht hat, seine Festvergütung nicht unangemessen hoch ist und gerade wegen der Ausgestaltung als Stiftung ein Risiko, dass der Stiftungsträger mit einem Ersatz für seine Aufwendungen aus den für das Stiftungsvermögen eingegangenen Verpflichtungen ausfallen könnte, erkennbar nicht besteht.¹³⁹ Zudem fehlt dem Stiftungsträger hinsichtlich der Mittelverwendung jegliche Unternehmerinitiative und ist seine Entscheidungsmacht hinsichtlich der Vermögensverwaltung durch den Stiftungszweck und durch den Treuhandvertrag stark eingeschränkt. Nach dem Gesamtbild liegt daher auch keine Unternehmerschaft des Stiftungstreuhänders vor. Die näheren Einzelheiten, insbesondere zu weiteren Fragen der Zurechnung der Einkünfte aus der Verwaltung des Stiftungsvermögens, müssen einer separaten Untersuchung überlassen bleiben.

Im Zusammenhang mit gemeinnützigen Treuhandstiftungen als Unterstiftungen einer Dachstiftung oder im Rahmen eines Stiftungszentrums ist noch die spezielle Frage herauszugreifen, ob ein Verstoß gegen den Unmittelbarkeitsgrundsatz nach § 57 Abs. 1 AO vorliegen könnte. Dies ist zu verneinen. Zur Begründung bedarf es nicht eines Rückgriffs auf die Ausnahme des § 58 Nr. 2 AO, zumal die Treuhandstiftung nicht ihre Mittel der Stiftungsträgerkörperschaft „zuwendet“ oder weitergibt. Vielmehr handelt der Stiftungsträger nach hier vertretener Auffassung als Organ der Treuhandstiftung, so dass sein Handeln der Treuhandstiftung unmittelbar zuzurechnen ist.

V. Fazit und Ausblick

Zieht man ein Gesamtfazit, so bietet die deutsche Rechtsordnung

rechtliche Lösungen und Rechtssicherheit an, um dem Bedürfnis vieler Stifterinteressen nach einer „Überdachung“ ihrer Stiftung und nach Beratung und Management vor und nach Gründung der Stiftung gerecht zu werden. Für das „Dach“ sind rechtlich sowohl (Dach-)Stiftungen als auch die Trägerkörperschaften von Stiftungszentren geeignet, auf deren Ebene allerdings eine Vielzahl privat-, steuer- und aufsichtsrechtlicher Fragen beantwortet werden müssen. Als Unterstiftungen eignen sich im Wesentlichen nur die unselbstständigen Stiftungen. Den abstrakten Maßstäben, die unselbstständige Unterstiftungen erfüllen müssen, um eine Stiftung nach dem Bild der bürgerlichrechtlichen Stiftung nachbilden zu können, wird nur die Treuhandstiftung gerecht, allerdings auch nur, wenn man sie gesellschaftsrechtlich interpretiert. Nicht jeder Treuhandvertrag taugt als Rechtskleid einer unselbstständigen Unterstiftung, sondern nur ein in besonderer Weise gestalteter. Insoweit werden Treuhandstiftungen die Kautelarpraxis vor einige Herausforderungen stellen.

Mit der gesellschaftsrechtlichen Auslegung kann die Treuhandstiftung in ein bewährtes Normensystem eingebettet und eine gewisse Rechtssicherheit für sie gefunden werden. Die gesellschaftsrechtliche Auslegung der Treuhandstiftung dient allerdings nur als ein „Erklärungsmodell“, um die praktizierten oder vorgefundenen Lösungen bei der Ausgestaltung von Treuhandverträgen auf ihre rechtliche Legitimität hin prüfen und die Treuhandstiftung insgesamt rechtlich verstehen zu können. Nicht etwa darf diese Sicht dahingehend missverstanden werden, dass Treuhandstiftungen fortan als „Gesellschaften“ zu gründen seien oder so benannt werden dürften oder sollten. Durch eine solche Bezeichnung im Rechtsverkehr könnte das Rechtskleid sogar insofern „verrutschen“, als bei der gesellschaftsrechtlichen Interpretation nicht mehr die atypischen Elemente als „Stiftung“ im Vordergrund stünden, sondern plötzlich der Verdacht aufkäme, die Vertragsparteien wollten etwas anderes, etwa einen Gewerbebetrieb bzw. eine Mitunternehmerschaft. Damit würden die Vertragsparteien, die eine gemeinnützige Treuhandstiftung errichten wollen, sicherlich missverstanden. Schließlich soll die Treuhandstiftung eine vollwertige und echte Stiftung sein - und sie ist es in der Tat.

VI. Summary

Drawing an overall conclusion, the German legal system offers legal solutions and legal certainty to meet the founders' needs for providing their foundation with an 'umbrella' and for advice and management services before and after the establishment of the foundation. Umbrella foundations as well as foundation centers held by holding corporations are suitable entities for establishing such 'umbrella' shielding several sub-foundations. In this respect however, a large number of questions regarding private and tax law as well as the law of supervision of foundations have to be answered. Only those foundations, which have no legal capacity, are appropriate to serve as sub-foundations. Among the legal concepts under German law to establish such sub-foundation, the fiduciary agreement (*Treuhandvertrag*) is the most appropriate concept to meet the criteria which have to be fulfilled by subfoundations in order to imitate an incorporated foundation as stated in Sections 80 et seqq. of the German Civil Code. The various results found in legal practice for these fiduciary sub-foundations (*Treuhandstiftungen*) may be explained and justified if the fiduciary subfoundations are interpreted in terms of the German law of partnerships. In this respect, the legal practice may be confronted with several challenging problems in future.

Interpreted in terms of the law of partnerships, the fiduciary sub-foundation can be embedded into the legal system of German private law, and thus, legal certainty may be reached to a certain extent. Constructing the fiduciary sub-foundation as an atypical partnership between the founder and the trustee shall serve as a mere 'explanatory model' in order to better understand these sub-foundations and to verify whether the existing solutions found in practice were legitimate. This concept shall not be misunderstood in that way, that henceforth fiduciary sub-foundations should be called „partnerships“. Such denomination could even be misleading in a way that the characteristics of a foundation would be neglected and the agreement be construed as a business enterprise or a co-entrepreneurship. This would not cope with the intention of the parties who want to establish a subfoundation, in most cases a non-profit foundation with a charity status under German tax law. Therefore, a fiduciary sub-foundation should substantially and truly be a foundation – and this is in fact the case.

- 1 Siehe insbesondere § 50 InvG. In § 113 InvG wählt auch der Gesetzgeber den Begriff des „Dach-Sondervermögens“ für Dach-Hedgefonds, die einem öffentlichen Vertrieb offen stehen.
- 2 Zu solchen Stiftungszentren gehören die DSZ – Deutsches Stiftungszentrum GmbH in Essen und „Stiftungszentrum.de“ (ebenfalls eine GmbH) mit Hauptsitz in München.
- 3 Beispiele sind etwa verschiedene Universitätsstiftungen oder verschiedene kirchliche Stiftungen, diözesane Dachstiftungen, die Dachstiftung Diakonie oder ferner die Dachstiftung „Hilfe mit Plan“.
- 4 Vgl. z.B. *Emmerich*, in: *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 6. Aufl. 2010, § 15 Rn. 18, § 18 Rn. 52; die Unternehmensqualität für eine Beteiligungen verwaltende Stiftung verneinend OLG Düsseldorf, Beschl. v. 15.1.2004 – I-19 W 5/03 AktE, NZG 2004, 622, 623 f.
- 5 Vgl. grundlegend hierzu insbesondere *Kronke*, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, 1988, S. 187 ff., 195 ff.; gewisse Vorbehalte gegen Unternehmensstiftungen werden nach wie vor geäußert von *Reuter*, in: *MüKo*, BGB, 6. Aufl. 2012, §§ 80, 81 Rn. 105 ff., wenn auch nicht mehr gestützt auf eine Analogie zu § 22 BGB.
- 6 Siehe unter I.2.
- 7 Vgl. unten III.; näher zu den „in Verwaltung gegebenen“, selbstständigen Unterstiftungen siehe aus Sicht des deutschen und des schweizerischen Rechts *Studen*, Die Dachstiftung – Das Tragen und Verwalten von Unterstiftungen unter dem Dach einer selbstständigen Stiftung, 2011, S. 18, 181 f., 197 f., 213, 224 f., et passim.
- 8 Vgl. zu dieser Frage z.B. *Reuter* (Fn. 5), §§ 80, 81 Rn. 5.
- 9 Ob und inwiefern das Konzernrecht in diesem Zusammenhang überhaupt anwendbar ist, soll hier ausgeklammert bleiben (siehe sogleich im Haupttext).
- 10 Letztere Möglichkeit, dass der Vorstand einer Stiftung auch eine juristische Person sein könne, wird bislang überwiegend, und zwar mehr oder weniger unkritisch, bejaht: vgl. z.B. *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006, S. 223; *Hof*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2009, § 8 Rn. 110; *Hüttemann/Rawert*, in: *Staudinger*, BGB, Neubearb. 2011, § 86 Rn. 5; *Stumpf*, in: *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, 2011, B § 86 BGB Rn. 7.
- 11 Auf dieses Problem wird zu Recht häufig hingewiesen, etwa von *Hof* (Fn. 10), § 8 Rn. 110; *Hoppe*, Die abhängige Stiftung, 2004, S. 62 ff.; *Rawert*, Die juristische Person des Privatrechts als Stiftungsvorstand, FS O. Werner (2009), S. 119, 122 ff.; *Studen* (Fn. 7), S. 209 ff.
- 12 Vgl. z.B. BVerwG, Urt. v. 22.9.1972 – VII C 27.71, BVerwGE 40, 347, 352; *Strickrodt*, Stiftungsrecht, 1977, S. 84.

- 13 Dies würde den Situationen im Kapitalgesellschaftsrecht gleichen, in denen früher ein „qualifiziert“ faktischer Konzern bejaht wurde (siehe Fn. 18).
- 14 Darauf weist zu Recht z.B. *Rawert* (Fn. 11), S. 125, hin.
- 15 Vgl. für offensichtliche Gläubigerbenachteiligungen oder für den Abschluss von Beherrschungsverträgen z.B. *Künnemann*, Die Stiftung im System des Unterordnungs-Konzerns, 1996, S. 184 ff.
- 16 Zu dieser Problematik vgl. insgesamt z.B. die Darstellung bei *Hoppe* (Fn. 11), S. 128 ff.; gegen die Fähigkeit von Stiftungen, abhängige Unternehmen im Sinne des Konzernrechts sein zu können, z.B. *Emmerich*, in: *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 6. Aufl. 2010, § 17 Rn. 52, Vor § 291 Rn. 16. Vgl. zum grundsätzlichen Ausschluss der Einflussnahme Dritter auf die Stiftung auch z.B. BGH, Urt. v. 22.1.1987 – III ZR 26/85, BGHZ 99, 344 = NJW 1987, 2364, 2365.
- 17 Das gilt vor allem für den gestreckten Nachteilsausgleich gem. § 311 AktG und die Haftungstatbestände der §§ 317, 318 AktG, weil stiftungszweckwidrige Einflussnahmen häufig nicht ausgeglichen werden müssen, sofern sie keine Nachteile im Sinne von Schmälerungen oder konkreten Gefährdungen der Vermögens- oder Ertragslage darstellen, und nicht zu einem bezifferbaren Vermögensschaden für die (Unter-)Stiftung führen (in diese Richtung z.B. auch *Künnemann* (Fn. 15), S. 199).
- 18 Von seiner früheren Rechtsprechung zur analogen Anwendung der §§ 302, 303 AktG im qualifiziert faktischen Konzern – vgl. BGH, Urt. v. 16.9.1985 – II ZR 275/84, BGHZ 95, 330 (Autokran); BGH, Urt. v. 20.2.1989 – II ZR 167/88, BGHZ 107, 7 (Tiefbau); BGH, Urt. v. 23.9.1991 – II ZR 135/90, BGHZ 115, 187 (Video) und bereits einschränkend BGH, Urt. v. 29.3.1993 – II ZR 265/91, BGHZ 122, 123 (TBB) – rückte der BGH bekanntlich in seinen Urteilen BGH, Urt. v. 17.9.2001 – II ZR 178/99, BGHZ 149, 10 (Bremer Vulkan); BGH, Urt. v. 25.2.2002 – II ZR 196/00, BGHZ 150, 61 (Kosmetik); BGH, Urt. v. 24.6.2002 – II ZR 300/00, BGHZ 151, 181 (KBV); BGH, Urt. v. 20.9.2004 – II ZR 302/02, NJW 2005, 145 (Rheumaklinik); BGH, Urt. v. 13.12.2004 – II ZR 206/02, NJW-RR 2005, 335 (Autohändler); BGH, Urt. v. 13.12.2004 – II ZR 256/02, NZG 2005, 214 (Handelsvertreter) ab und gründete die Haftung schließlich in BGH, Urt. v. 16.7.2007 – II ZR 3/04, BGHZ 173, 246 (TRIHOTEL), bestätigt insbesondere in BGH, Urt. v. 28.4.2008 – II ZR 264/06, BGHZ 176, 204 (Gamma), auf das Fundament des § 826 BGB in Gestalt einer reinen Innenhaftung gegenüber der Kapitalgesellschaft ohne Möglichkeit eines direkten Durchgriffs der Gesellschaftsgläubiger.
- 19 Siehe näher unten II.2.e). Dies wird von *Studen* (Fn. 7), S. 197 ff., 233 ff., 281 ff., unberücksichtigt gelassen.
- 20 Siehe oben bei Fn. 1.
- 21 Dies zeigt sich zum Beispiel am Recht des Fondsanlegers nach § 37 Abs. 1 InvG auf Auszahlung seines Anteils am Sondervermögen gegen Rückgabe des Anteils.
- 22 Zu dieser Bedeutung des Begriffs „Stiftungsfonds“ siehe z.B. F.A.Z. vom

19.6.2010 („Stiftungsfonds werden zum Massengeschäft“).

- 23 Vgl. zu den Sonderregeln für Spezial-Sondervermögen z.B. *Geibel*, in: Derleder/Knops/Bamberger (Hrsg.), Handbuch zum deutschen und europäischen Bankrecht, 2. Aufl. 2009, § 59 (Investmentrecht) Rn. 101.
- 24 Vgl. *Stumpf*, in: Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli (Fn. 10), A Rn. 12: „... hierbei werden regelmäßig bestimmte Vermögenswerte ... *als interne Rechnungsposten* getrennt vom übrigen Vermögen verwaltet und so die Erträge ... für einen bestimmten Zweck eingesetzt“ (Hervorhebung vom Verf.); missverständlich ist allerdings, dass *Stumpf* den Stiftungsfonds als „Sonderform der unselbstständigen Stiftung“ versteht (a.a.O.); siehe ferner *Studen* (Fn. 7), S. 162 f., der auf einen rechtlichen Begriff des „Stiftungsfonds“ konsequent verzichten will.
- 25 Dafür etwa *Küstermann*, in: Weitz (Hrsg.), Rechtshandbuch für Stiftungen, Stand: Oktober 2011, Rn. 5.12.1.1 und 5.12.1.2.
- 26 So *Stumpf* (Fn. 10), A Rn. 12.
- 27 Dass Stiftungsfonds ihren „Ursprung“ in den Donor-Advised Funds des US-amerikanischen Rechts hätten, nimmt dagegen *Küstermann* (Fn. 25), Rn. 5.12.1.1 an; zu den Donor-Advised Funds und zu ihrer „Umsetzbarkeit“ ins deutsche Recht siehe näher *Barrelet*, „Moderne Stiftungsformen“, 2008.
- 28 Vgl. z.B. *Kilian*, in: O. Werner/Saenger (Hrsg.), Die Stiftung, 2008, Rn. 1151 f.
- 29 Vgl. nur v. *Campenhause*n, in: Seifart/v. Campenhause (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2009, § 16 Rn. 15.
- 30 Statt vieler siehe z.B. BGH, Urt. v. 10.12.2003 – IV ZR 249/02, NJW 2004, 1382, 1383; *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006, S. 500; *Jakob*, Schutz der Stiftung – Die Stiftung und ihre Rechtsverhältnisse im Widerstreit der Interessen, 2006, S. 164 ff.; *Reuter*, npoR 2009, 55, 58 f.; A. *Werner*, Die Zustiftung – Eine rechtsdogmatische Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung aufsichtsrechtlicher Genehmigungsvorbehalte und Anzeigepflichten, 2003, S. 124 ff.; *dies.*, in: O. Werner/Saenger (Hrsg.), Die Stiftung, 2008, Rn. 525; a. A. insbesondere OLG Dresden, Urt. v. 2.5.2002 – 7 U 2905/01, NJW 2002, 3181.
- 31 Vgl. insbesondere § 13 Abs. 1 Nr. 3 StiftG für Baden-Württemberg (Anzeigepflicht); Art. 27 Abs. 1 Nr. 1 Bayrisches Stiftungsgesetz (Genehmigungspflicht). Zu früheren landesgesetzlichen Vorschriften siehe z.B. A. *Werner* (Fn. 30), S. 131.
- 32 Zu den steuerrechtlichen Hintergründen vgl. z.B. *Hüttemann*, DB 2007, 2053 ff.; *Rawert*, DNotZ 2008, 5 f.; *ders.*, in: *Jakob* (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, 2010, S. 23, 25; *Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2007, 1985 ff.
- 33 Vgl. insbesondere für das schweizerische Recht neuerdings ausführlich *Studen* (Fn. 7), S. 100 ff., 106 ff., 144 ff., 148 ff.; *ders.*, in: *Jakob* (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, 2010, 37, 47 ff.
- 34 Siehe oben unter II.1.c).

- 35 Überwiegende Auffassung, vgl. z.B. *Ebersbach*, Handbuch des Deutschen Stiftungsrechts, 1972, S. 116; *Hof* (Fn. 10), § 6 Rn. 174; *Jakob* (Fn. 30), S. 164; *ders.*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 5.56; *Rawert*, in: *Jakob* (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, 2010, S. 30. Anders wird die Grenze gezogen von *A. Werner* (Fn. 30), S. 74 ff.; *dies.*, in: *O. Werner/Saenger* (Hrsg.), Die Stiftung, 2008, Rn. 518 f.
- 36 Siehe zur herkömmlichen Sicht, dass dem Zustifter als solchem stiftungsrechtlich gerade keine eigene Bedeutung zukommt, vor allem *Jakob* (Fn. 30), S. 153 ff., 164 f., 522 ff.; von manchen Autoren wird angenommen, dass statt einer Schenkung unter Auflage in der Regel von einer Zweckschenkung auszugehen sei, vgl. z.B. *A. Werner* (Fn. 30), S. 124 ff., 129 f. sowie *Saenger*, in: *O. Werner/Saenger* (Hrsg.), Die Stiftung, 2008, Rn. 163.
- 37 Diese Diskussion ist überfällig, zumal die Rufe nach einer rechtlichen Einkleidung auch der unselbstständigen Stiftungen als Schenkung unter Auflage lauter zu werden scheinen angesichts mancher rechtlich noch nicht gelöster Probleme um die Treuhandstiftungen; siehe näher unten II.1.e) und IV.
- 38 *Rawert* (Fn. 35), S. 28.
- 39 Vgl. insbesondere *Reuter* (Fn. 30), 57 f. (aus der Sicht eines Autors, der die Zustiftung als Schenkung unter Auflage versteht); *Saenger* (Fn. 36), Rn. 163 (aus Sicht eines Autors, der die Zustiftung als Zweckschenkung einordnet).
- 40 Vgl. *Muscheler*, WM 2008, 1669 ff.; anders noch *ders.*, AcP 203 (2003), 469, 478.
- 41 Siehe näher zu den „offenen Stiftungsmodellen“ *Jakob* (Fn. 30), S. 522 ff., *ders.*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 5.52.
- 42 So *Muscheler* (Fn. 40), 1670.
- 43 Zum Beispiel in Gestalt einer Art Stifterversammlung. Zu den im Rahmen der „offenen Stiftungsmodelle“ erwogenen weiteren Möglichkeiten siehe soeben die Nachweise in Fn. 41.
- 44 Aus diesem und weiteren Gründen gegen die genannte Auffassung *Muschelers* (Fn. 41) auch z.B. *Reuter* (Fn. 30), 58 f.; *Rawert* (Fn. 35), S. 26.
- 45 Was gilt, wenn zusätzlich eine Art „Wechselbezüglichkeit“ der Erklärungen der „co-fundatores“ vorliegt, mag hier dahinstehen.
- 46 Siehe oben unter II.1.b)-d).
- 47 Vgl. zur Nichtanwendbarkeit der §§ 80 ff. BGB z.B. RG, Urt. v. 24.6.1916 – V 137/16, RGZ 88, 335, 339; RG, Urt. v. 8.11.1922 – IV 74/22, RGZ 105, 305, 306 ff.; *Ebersbach* (Fn. 35), S. 175; *Hof* (Fn. 10), § 36 Rn. 11, 66, 152 f.; *Hüttemann/Rawert* (Fn. 10), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 235; *Schwake*, in: Gummert/Beuthien (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 3. Aufl. 2009, § 79 Rn. 64; *Stumpf* (Fn. 10), B Vorbem. Rn. 27 f.; *Westebbe*, Die Stiftungstreuhand, 1993, S. 177 ff.; eine punktuelle Analogie erwägend z.B. *O. Werner*, in: *Erman* (Begr.), BGB, 13. Aufl. 2011, Vor § 80 Rn. 12; noch weitergehend, wenngleich methodisch nicht anders als die übrigen Autoren von (vielen) punktuellen Analogien ausgehend *Neuhoff*, in: *Soergel* (Begr.), BGB, 13.

Aufl. 2000, Vor § 80 Rn. 27 ff.

- 48 Z.B. *Hüttemann/Rawert* (Fn. 10), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 231.
- 49 Die Eignung einer Schenkung unter Auflage für eine Zustiftung wird z.B. kritisiert von *Muscheler*, WM 2008, 1669, 1670. Dass ein Treuhandverhältnis in Gestalt eines Auftragsverhältnisses nicht mit dem Stiftungsbegriff zu vereinbaren sei, wird z.B. vertreten von *Reuter* (Fn. 5), Vorbem. zu §§ 80, 81 Rn. 97 ff., 103.
- 50 Vgl. z.B. *Beckmann*, in: Graf Strachwitz/Mercker (Hrsg.), *Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis*, 2005, S. 220, 221 f.; *Meyn*, in: *Meyn/Richter/Koss, Die Stiftung*, 2. Aufl. 2009, Rn. 67 ff.
- 51 Mit diesem Umweg würden ein Zugriff der Gläubiger des Stifters oder seiner Erben und ein erneuter Lauf der Fristen für etwaige Pflichtteilsergänzungsansprüche nach § 2325 Abs. 3 BGB drohen.
- 52 Von OFD Frankfurt, Verfügung v. 30.8.2011 – S 0170 A-41-St 53, BeckVerw 253097, wird das Vorliegen eines solchen Indizes sogar verlangt, sofern nicht die unselbstständige Stiftung einen anderen Zweck als der Stiftungsträger verfolge. Aus der Literatur vgl. z.B. *Hüttemann/Herzog*, DB 2004, 1001, 1005.
- 53 Vgl. z.B. *M. Fischer*, Dogmatik des unselbstständigen Stiftungsgeschäfts unter Lebenden und Steuerrecht, FS Reuter (2010), S. 73, 86 ff.; dies bedarf einer eingehenden Untersuchung an anderer Stelle.
- 54 Siehe zu § 527 Abs. 2 BGB sogleich im Text.
- 55 Vgl. grundlegend *Schürnbrand*, Organschaft im Recht der privaten Verbände, 2007, S. 41 ff., 68 ff.
- 56 Mit den oben in Fn. 51 genannten Folgen.
- 57 Siehe oben II.1.d) bei Fn. 35.
- 58 Allerdings stellt sich dann die Frage, ob nicht beim Stifter ein Durchgangs(-rück-)erwerb stattfindet, vgl. dazu an dieser Stelle nur *H. P. Westermann*, in: *Erman* (Begr.), BGB, 73. Aufl. 2011, § 398 Rn. 13.
- 59 *Reuter* (Fn. 5), Vorbem. zu §§ 80, 81 Rn. 104 ff.
- 60 Str., mittlerweile aber wohl überwiegend anerkannt, vgl. z.B. BGH, Urt. v. 10.12.2003 – IV ZR 249/02, NJW 2004, 1382, 1383 f., der in casu allerdings keine unselbstständige Stiftung, sondern eine Zuwendung in Gestalt einer Spende oder Zustiftung annahm, siehe Ziffer 3.b des Urteils a. E.); eingehend *Reuter* (Fn. 5), Vorbem. zu §§ 80, 81 Rn. 105 f., der die Gegenauffassung wohl zu Unrecht noch als „hM“ bezeichnet; a. A. z.B. RG, Urt. v. 8.11.1922 – IV 74/22, RGZ 105, 305, 308 f.
- 61 Siehe zu dieser Rechtslage oben II.1.d).
- 62 Vgl. *K. Schmidt*, in: *Hopt/Reuter* (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, 2001, S. 175, 181, 182 f.; im Ansatz zustimmend z.B. *Hüttemann/Rawert* (Fn. 10), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 251; *Rawert*, Karsten Schmidt und das Stiftungsrecht, FS K. Schmidt (2009), S. 1323, 1333 f.; hingegen streng zwischen Schenkung und Treuhand scheidend z.B. BGH, Urt. v. 10.12.2003 – IV ZR 249/02, NJW 2004, 1382, 1383.

- 63 Vgl. zu dieser einhellig anerkannten Einteilung der Treuhandstruktur in ein rein schuldrechtliches Element (den Treuhandvertrag im engeren Sinne) und in ein treugutbezogenes, meist dingliches Rechtsgeschäft, wodurch dem Treuhänder eine Rechts- und Einwirkungsmacht über das Treugut gegeben wird, z.B. *Coing*, Die Treuhand kraft privaten Rechtsgeschäfts, 1973, S. 106; *Grundmann*, Der Treuhandvertrag, 1997, S. 20, 93 f., 192 ff., 212 ff.
- 64 Zur unselbstständigen Stiftung des öffentlichen Rechts vgl. z.B. *Kilian* (Fn. 28), Rn. 1151 ff.; v. *Campehausen* (Fn. 29), § 16 Rn. 14-17.
- 65 Siehe oben II.1.e) und näher unten IV.
- 66 Vgl. zu ähnlichen Einschränkungen z.B. *Studen*, in: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, 2010, 37, 43 f.
- 67 Vgl. z.B. *Reuter* (Fn. 5), Vorbem. zu §§ 80, 81 Rn. 107.
- 68 So auch *Studen* (Fn. 66), S. 37, 44 f.; zum Bestimmtheitsgebot vgl. näher z.B. BGH, Urt. v. 3.3.1977 – III ZR 10/74, BGHZ 68, 142, 148; *Happ*, Stifterwille und Zweckänderung, 2007, S. 49 ff.; *Hüttemann*, Der Stiftungszweck nach dem BGB, FS Reuter (2010), S. 121, 127 ff.
- 69 Vgl. aus allgemeiner Sicht auch z.B. *Hüttemann/Rawert* (Fn. 10), § 81 Rn. 40 f.
- 70 Zu den steuerrechtlichen Bedenken bei einer gemeinnützigen Dachstiftung siehe unten II.2.d).
- 71 Allein auf diese Konsequenzen stellt *Studen* (Fn. 66), S. 37, 46 f., ab.
- 72 Zur inzwischen von der Finanzverwaltung geforderten organisatorischen Trennung von Dach- und Unterstiftung siehe oben bei und in Fn. 52.
- 73 Dazu näher bei der Behandlung der Treuhandstiftungen unter IV.
- 74 Vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 8a S. 2 UStG.
- 75 Vgl. zur gesamten Entwicklung, zu den einzelnen Argumenten und zu den Hintergründen nur *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 4 Rn. 90 ff.
- 76 Zu den stiftungsrechtlichen Problemen oben II.2.a).
- 77 Vgl. z.B. *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 6 Rn. 13, der zwar selbst ein mitgliedschaftliches Verhältnis für § 57 Abs. 2 AO nicht voraussetzt, sondern eine „funktionale Eingliederung“ genügen lässt; eine derartige Eingliederung dürfte aber bei einer selbstständigen oder unselbstständigen Unterstiftung ebenfalls fehlen.
- 78 Zu den rechtlichen Konstruktionsfragen um selbstständige Unterstiftungen siehe oben II.1.b).
- 79 Zur Ablehnung einer analogen Anwendung der §§ 80-88 BGB siehe oben II.1.e) und die Nachweise in Fn. 47.
- 80 Siehe § 1 Abs. 1a S. 2 Nr. 1, 1a und 3 KWG sowie § 2 Abs. 3 S. 1 Nr. 4, 7 und 9 WpHG.
- 81 Siehe für die hier in Betracht kommenden Bankgeschäfte in Gestalt des Einlagen-, Depot- oder Finanzkommissionsgeschäfts § 1 Abs. 1 S. 2 Nr. 1, 4 und 5 KWG und

für die in Betracht kommenden Finanzdienstleistungen in Gestalt einer Anlagevermittlung, Anlageberatung oder Finanzportfolioverwaltung § 1 Abs. 1a S. 2 Nr. 1, 1a und 3 KWG.

- 82 Siehe für die hier in Betracht kommenden Wertpapierdienstleistungen in Gestalt des Finanzkommissionsgeschäfts, der Anlagevermittlung, der Finanzportfolioverwaltung und der Anlageberatung § 2 Abs. 3 S. 1 Nr. 1, 4 7 und 9 WpHG.
- 83 So auch BaFin, Schreiben vom 9.6.2011, www.stiftungsrecht-plus.de/fileadmin/Schreiben_Bafin-pdf.pdf (letzter Abruf am 27.3.2012); im Ergebnis gleicher Ansicht *Schiffer/Pruns*, npoR 2011, 78, 81 f.; grundsätzlich auch *D. Fischer*, npoR 2012, 7, 8 ff., der aber für bestimmte atypische Ausgestaltungen unselbstständiger Stiftungen eine Erlaubnispflicht zu bejahen scheint.
- 84 Siehe näher zu diesem Maßstab oben II.1.e). Zur Ausgestaltung von Treuhandstiftungen siehe unten IV.
- 85 Vgl. zu diesem Schutzzweck z.B. BVerwG, Urt. v. 22.9.2004 – 6 C 29.03, ZIP 2005, 385, 388 f.; BVerwG, Urt. v. 27.2.2008 – 6 C 11.07, 6 C 12.07, ZIP 2008, 911, 916, m. Anm. *Unzicker*.
- 86 Zu gewissen möglichen Ausnahmefällen siehe unten IV.3.
- 87 Siehe oben II.1.e) sowie bereits bei Fn. 84.
- 88 Vgl. auch die weiteren Argumente bei *Fritsche*, ZSt 2005, 272, 274 f.; *Schiffer/Pruns* (Fn. 83), 81.
- 89 Vgl. z.B. BFH, Urt. v. 30.6.1971 – I R 57/70, BStBl. II 1971, 753; siehe aber auch die im Ergebnis überzeugende Kritik z.B. von *Hüttemann* (Fn. 75), § 6 Rn. 130 ff., 133.
- 90 Vgl. z.B. BGH, Urt. v. 26.9.1997 – V ZR 29/96, NJW 1998, 302; BGH, Urt. v. 19.12.1997 – V ZR 112/96, NJW 1998, 898, 899. Siehe näher zu dieser Rechtsprechung und zur Kritik hieran *Geibel*, Der Kapitalanlegerschaden, 2002, S. 97 ff.
- 91 Zur fehlenden Anwendbarkeit der §§ 80-88 BGB siehe oben II.1.e) und die Nachweise in Fn. 47; zur fehlenden gesetzlichen Regelung des allgemeinen Treuhandvertrages vgl. z.B. *Wittmann*, in: Staudinger, BGB, 13. Bearb. 1995, Vorbem. zu §§ 662 ff. Rn. 15.
- 92 Insbesondere (mit unterschiedlichen Schwerpunktsetzungen und in zeitlicher Reihenfolge) *Siebert*, Das rechtsgeschäftliche Treuhandverhältnis, 1933; *Kötz*, Trust und Treuhand, 1963; *Coing*, Die Treuhand kraft privaten Rechtsgeschäfts, 1973; *Grundmann*, Der Treuhandvertrag, insbesondere die werbende Treuhand, 1997; *Armbrüster*, Die treuhänderische Beteiligung an Gesellschaften, 2001; *Koos*, Fiduziarische Person und Widmung, 2004; *Bitter*, Rechtsträgerschaft für fremde Rechnung, 2006; *Löhnig*, Treuhand: Interessenwahrnehmung und Interessenkonflikte, 2006; *Geibel*, Treuhandrecht als Gesellschaftsrecht, 2008; ferner einige Archivaufsätze, darunter z.B. *Henssler*, AcP 196 (1996), 37.
- 93 Vgl. *Regelsberger*, AcP 63 (1880), 157, 172 f., 177; siehe aus rückblickender Sicht

vor allem *Coing*, *RabelsZ* 37 (1973), 202, 203 ff.; *Löhnig* (Fn. 92), S. 17 ff.

- 94 Vgl. aus der Rechtsprechung, die diesen Grundsatz aufgestellt hatte, z.B. RG, Urt. v. 19.2.1914 – VII 448/13, RGZ 84, 214, 217; RG, Urt. v. 6.3.1930 – VI 296/29, RGZ 127, 341, 344; BGH, Urt. v. 7.4.1959 – VIII ZR 219/57, NJW 1959, 1223, 1224 f.
- 95 Vgl. zu den offenen Treuhandsonderkonten z.B. BGH, Urt. v. 7.4.1959 – VIII ZR 219/57, NJW 1959, 1223, 1225; BGH, Urt. v. 16.12.1970 – VIII ZR 36/69, NJW 1971, 559, 560; BGH, Urt. v. 24.6.2003 – IX ZR 120/02, NJW-RR 2003, 1375, 1376; BGH, Urt. v. 7.7.2005 – III ZR 422/04, ZIP 2005, 1465, 1466; zu der doppel- oder mehrseitigen Treuhand z.B. BGH, Urt. v. 12.10.1989 – IX ZR 184/88, BGHZ 109, 47, 53. Zu den Unstimmigkeiten innerhalb der Rechtsprechung hinsichtlich der Ausnahmen vom Unmittelbarkeitsgrundsatz siehe näher *Geibel* (Fn. 92), S. 10 ff.
- 96 Zu dieser Ansicht, dass ein Sondervermögen entstehe, vgl. z.B. *Coing* (Fn. 92), S. 86; *Kötz* (Fn. 92), S. 137; *Löhnig* (Fn. 92), S. 807 ff., 828, 849; *Muscheler*, Die Haftungsordnung der Testamentsvollstreckung, 1994, S. 336; *Ulmer/Ihrig*, GmbHR 1988, 373, 376; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, Bd. 1, 1980, S. 248 f.
- 97 Siehe oben II.1.e) bei Fn. 52, 53.
- 98 Je nachdem, ob eine Vergütung für den Treuhänder vereinbart ist, wird der Treuhandvertrag nach der herkömmlichen Auffassung entweder als Auftrag (§§ 662 ff. BGB) oder als Geschäftsbesorgungsvertrag (§ 675 Abs. 1 BGB) qualifiziert. Vgl. zu dieser bislang überwiegenden Ansicht nur A. Werner, in: O. Werner/Saenger (Hrsg.), Die Stiftung, 2008, Rn. 955.
- 99 Vgl. z.B. (in zeitlicher Reihenfolge) *Assfalg*, Die Behandlung von Treugut im Konkurs des Treuhänders, 1960, S. 167 ff.; *Reinhardt/Erlinghagen*, JuS 1962, 41, 47 ff.; *Kötz* (Fn. 92), S. 132 ff.; *Coing* (Fn. 92), S. 176 ff.; *Walter*, Das Unmittelbarkeitsprinzip bei der fiduziarischen Treuhand, 1974, S. 115 ff.; *Beuthien*, ZGR 1974, 26, 29, 67 ff.; *Stürner*, KTS 65 (2004), 259, 260 ff.; K. Schmidt, Das Rätsel Treuhandkonto – Gedanken über Unmittelbarkeit, Mittelherkunft und Offenkundigkeit als Kriterien der Verwaltungstreuhand, FS Wiegand (2005), S. 933, 944 ff.; *Bitter* (Fn. 92), S. 52 ff.
- 100 Vgl. (auch zum Folgenden) *Reuter*, in: v. Campenhausen/Kronke/Werner (Hrsg.), Stiftungen in Deutschland und Europa, 1998, S. 203, 209 f., 217 f.; *ders.* (Fn. 5), Vorbem. §§ 80, 81 Rn. 97 ff.
- 101 Siehe BGH, Urt. v. 12.3.2009 – III ZR 142/08, BGHZ 180, 144 = NJW 2009, 1738; die nähere Auseinandersetzung mit dieser Entscheidung muss an anderer Stelle erfolgen.
- 102 Vgl. z.B. BGH, Urt. v. 3.7.1985 – IVa ZR 246/83, NJW-RR 1986, 54; BGH, Urt. v. 3.12.1991 – XI ZR 77/91, NJW 1992, 503, 504; BGH, Urt. v. 7.2.1996 – IV ZR 16/95, NJW 1996, 1676, 1677; BGH, Urt. v. 19.5.2005 – III ZR 437/04, NJW 2005, 2543, 2544; zusammenfassend *Miethaner*, NJW 2010, 3121 ff.
- 103 Ausführlicher zu den Schwächen einer Systematisierung allein aufgrund einer

- „wirtschaftlichen“ Zuordnung des Treuguts zum Vermögen des Treugebers siehe *Geibel* (Fn. 92), S. 14 ff.
- 104 Vgl. *K. Schmidt* (Fn. 62), S. 175, 176, 193 f.; im Ansatz zustimmend z.B. *Rawert* (Fn. 62), S. 1323, 1333 f.
- 105 Gerade wegen der fehlenden Außenwirkung einer rechtlichen Verselbstständigung des Stiftungsvermögens nach der Auffassung einer „virtuellen juristischen Person“ ablehnend z.B. *Reuter*, Die Stiftung zwischen Verwaltungs- und Treuhandmodell, FS Hadding (2004), S. 231, 243.
- 106 So *Koos* (Fn. 92), S. 135 ff., 281 ff., 285 ff., 353 ff.
- 107 So *Bruns*, JZ 2009, 840, 846.
- 108 Zu einem ausführlichen typologischen Vergleich zwischen Verwaltungstreuhand- und Gesellschaftsvertrag und insbesondere zum Merkmal des gemeinsamen Zwecks näher *Geibel* (Fn. 92), S. 113 ff., 119 ff., insbesondere zum Fehlen einer Gewinn- und Verlustbeteiligung S. 140 ff.
- 109 So aber offenbar *Hüttemann/Rawert* (Fn. 10), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 247, mit der Bemerkung, das Verhältnis zwischen Stifter und Träger ähnele dem Bild von „Herrn und Knecht“.
- 110 Vgl. z.B. BGH, Urt. v. 29.1.1951 – IV ZR 171/50, NJW 1951, 308 (Tz. 23); *Schulze-Osterloh*, Der gemeinsame Zweck der Personengesellschaften, 1973, S. 5 f.
- 111 Hierdurch unterscheidet sich der Treuhandvertrag von einem gewöhnlichen Geschäftsbesorgungsvertrag oder Auftrag, die eine Vermögensverwaltung zum Gegenstand haben, aber bei welchen keine dingliche Rechtsposition an dem zu verwaltenden Gut eingeräumt wird.
- 112 Unstreitig, siehe nur BGH, Urt. v. 2.6.1997 – II ZR 81/96, BGHZ 135, 387 = NJW 1997, 2592 (Tz. 7).
- 113 Vgl. für den Ausschluss des Auseinandersetzungsanspruches BGH, Urt. v. 2.6.1997 (Fn. 112), Tz. 10: „...Die Beteiligung an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit ideeller Zwecksetzung beruht regelmäßig auf altruistischen Vorstellungen; der Vermehrung des eigenen Vermögens dient sie nicht. Die Gesellschafter haben der Sache nach die Stellung von Treuhändern, die zur uneigennützigen Verwendung des ideellen Zwecken gewidmeten (Gesamthands-)Vermögens berufen sind. Eine ihnen persönlich zukommende Abfindung lässt sich damit schwerlich vereinbaren...“.
- 114 Vgl. z.B. BGH, Urt. v. 17.6.1953 – II ZR 205/52, BGHZ 10, 91 (Tz. 12).
- 115 Vgl. z.B. BGH, Urt. v. 18.9.2006 – II ZR 137/04, NJW 2007, 295.
- 116 Vgl. OLG Stuttgart, Urt. v. 16.5.2007 – 14 U 53/06, NZG 2007, 786; ähnlich OLG Düsseldorf, Urt. v. 26.5.2004 – U (Kart) 36/03, NJW-RR 2005, 288.
- 117 COM (2012) 35 final
(http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/eufoundation/proposal_de.pdf, letzter Abruf am 27.3.2012).

- 118 Vgl. z.B. BGH, Urt. v. 18.9.2006 – II ZR 137/04, NJW 2007, 295 (Tz. 10, 11).
- 119 Ähnliche Zweifel hat bereits *K. Schmidt*, Treuhand, Unterbeteiligung und § 723 Abs. 3 BGB – Wiederbegegnung mit einem BGH-Urteil und mit offen gebliebenen Rechtsfragen, FS G. H. Roth (2011), S. 709, 717, für den Fall einer zweiköpfigen Innengesellschaft geäußert, wenn der Hauptgesellschafter dem Unterbeteiligten oder stillen Gesellschafter die Grundlage für die Beteiligung einseitig entziehen könnte.
- 120 Dies wurde schon früh postuliert, jedoch nicht begründet von RG, Urt. v. 8.11.1922 – IV 74/22, RGZ 105, 305, 307.
- 121 Vgl. dazu näher *Geibel* (Fn. 92), S. 279 ff., 288 ff. und 423 f.
- 122 Missverstanden von *Hüttemann/Rawert* (Fn. 10), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 247; *Reuter* (Fn. 5), Vorbem. §§ 80, 81 Rn. 102.
- 123 Vgl. ausführlicher *Geibel* (Fn. 92), S. 346 ff., und zu den anderen Kriterien für die Annahme einer rechtsfähigen Außen-GbR S. 333 ff.
- 124 Vgl. zum schillernden Begriff der Innengesellschaft z.B. näher *Ulmer*, in: MüKo, BGB, 5. Aufl., 2009, § 705 Rn. 275 ff.
- 125 Siehe *Geibel* (Fn. 92), S. 174 ff.; so auch die inzwischen wohl überwiegende Literaturauffassung, vgl. z.B. *Hadding*, in: Soergel (Begr.), BGB, 12. Aufl., 2007, Vor § 705 Rn. 28; *Ulmer* (Fn. 124), § 705 Rn. 280 f.; *H. P. Westermann* (Fn. 58), § 718 Rn. 2.
- 126 So v. a. *Flume* AT I/1, Die Personengesellschaft, 1977, S. 6 ff.; *ders.*, ZHR 136 (1972), 177, 181 ff.; *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., 2002, S. 1288 ff., 1303 f., 1695 ff.; ferner z.B. *Kessal-Wulf*, Die Innenverbände, 1995, S. 47 ff.; *Timm*, NJW 1995, 3209, 3216.
- 127 Vgl. näher *Geibel* (Fn. 92), S. 344 ff. in Verbindung mit S. 174 ff.
- 128 Vgl. BGH, Urt. v. 21.1.2002 – ZR 2/00, BGHZ 150, 1, 5 f. (Rn. 13).
- 129 So z.B. *Armbrüster*, ZGR 2005, 36, 47; *Casper*, JZ 2002, 1112, 1114; *Kindl*, WM 2000, 697, 702, 704; *Reiff*, ZGR 2003, 550, 573; *Schöne*, in: Bamberger/Roth (Hrsg.), BGB, 22. Ed., 2012, § 714 Rn. 44; *Ulmer*, ZIP 2003, 1113, 1119.
- 130 Vgl. zu Letzterem z.B. BGH, Urt. v. 11.07.1968 – VII ZR 63/66, BGHZ 50, 326, 329; BGH, Urt. v. 30.6.2003 – II ZR 153/02, NZG 2003, 878; *Hadding*, in: Soergel (Begr.), BGB, 13. Aufl., 2000, § 54 Rn. 24; *Reuter*, NZG 2004, 217 f.
- 131 Unter dieser Prämisse nachvollziehbar ist die Gegenansicht, z.B. von *Brandani*, DNotZ 2000, 140, 144; *Dauner-Lieb*, DStR 1999, 1992, 1994; *Gummert*, Haftung und Haftungsbeschränkung bei der BGB-Außengesellschaft, 1991, S. 101 ff., 168 ff.; *Meyer*, ZGR 2008, 702, 718 f., 721 f.; *K. Schmidt*, NJW 2003, 1897, 1903 f.
- 132 Vgl. *Geibel* (Fn. 92), S. 336 ff., 353.
- 133 Siehe oben II.1.e) bei Fn. 52.
- 134 Vgl. nur *Ulmer* (Fn. 124), Vor § 705 Rn. 8, § 705 Rn. 276 (dort allerdings leicht einschränkend: „...in der Regel... allenfalls in rudimentärer Form...“).
- 135 Siehe die oben in Fn. 126 zitierten Autoren.

- 136 Vgl. z.B. BGH, Urt. v. 22.3.1982 – II ZR 74/81, NJW 1982, 2495 f.; BGH, Urt. v. 18.7.2006 – XI ZR 143/05, NJW 2006, 2980, 2981.
- 137 Vgl. z.B. BFH, Urt. v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 762 (Rn. 145 f.); BFH, Urt. v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH, Urt. v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291; BFH, Urt. v. 15.3.2005 – X R 39/03, BStBl. II 2005, 817.
- 138 Eine Mitunternehmerschaft wegen der Außenhaftung eines Komplementärs bei gleichzeitiger hoher Mitunternehmerinitiative bejahend BFH, Urt. v. 25.4.2006 – VIII R 74/03, BStBl. II 2006, 595, 597 f.; vgl. ferner BFH, Urt. v. 10.5.2007 – IV R 2/05, BStBl. II 2007, 927; zweifelnd BFH, Urt. v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722, 725 f.
- 139 Insoweit unterscheidet sich der Fall einer Treuhandstiftung deutlich von den in Fn. 138 genannten, vom BFH entschiedenen Fällen; ähnlich wie hier z.B. *Reiß*, in: P. Kirchhof (Hrsg.), EStG, 9. Aufl., 2010, § 15 Rn. 209, 211, 177; siehe ferner BFH, Urt. v. 30.6.2005 – IV R 40/03, BFH/NV 2005, 1994; BFH, Urt. v. 26.6.2008 – IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1894.

Publizität der Stiftung - der Ruf nach dem Gesetzgeber -*

BENEDIKT VOGT

- I. Publizität
 - 1. Begriff der Publizität
 - 2. Stiftungsrechtliche Publizitätsnormen
- II. Publizität der allgemeinen Identifikationsmerkmale
 - 1. Begriffsbestimmung
 - 2. Publizitätsregelungen
 - 3. Analyse der Rechtslage
- III. Publizität der Vertretungsbefugnisse
 - 1. Umfang der zu veröffentlichenden Informationen
 - 2. Publizitätsregelungen *de lege lata*
 - 3. Bewertung der Rechtslage
 - 4. Umsetzung einer stiftungsrechtlichen Registerpublizität
- IV. Rechnungslegungspublizität
 - 1. Inhaltliche Ausgestaltung der Rechnungslegung
 - 2. Rechnungslegungspublizität
- V. Fazit
- VI. Summary

Die Publizität der rechtsfähigen Stiftung bürgerlichen Rechts war in den vergangenen Jahrzehnten immer wieder Gegenstand der wissenschaftlichen Diskussion. Praktische Konsequenzen in Form gesetzgeberischer Maßnahmen lassen jedoch weiter auf sich warten. So gilt auch heute noch das von *Jörn Ipsen* im Jahr 1989 Festgestellte: „Die Stiftung wirkt im Verborgenen. Publizität ist ihre Sache nicht“.¹

Angesichts der immer größeren Bedeutung des Dritten Sektors unternimmt dieser Beitrag den Versuch, die Regelungslücken der stiftungsrechtlichen Publizität *de lege lata* aufzuzeigen und konkrete Reformvorschläge *de lege*

ferenda zu unterbreiten.

I. Publizität

1. Begriff der Publizität

Dem Rechtsanwender begegnet der Begriff der *Publizität* in diversen Gesetzen und in unterschiedlichsten Bedeutungen. Gleichwohl – oder gerade aufgrund dieser im Detail höchst verschiedenen Bedeutungen – ist dem deutschen Recht keine allgemeingültige Definition dieses Begriffs bekannt.²

Ausgehend von der Zielrichtung und dem avisierten Adressatenkreis lässt sich Publizität als Funktionsbeschreibung aller Rechtsvorschriften umschreiben, die auf die Offenlegung bestimmter Informationen an die Allgemeinheit gerichtet sind (*Publizitätsakte*) oder, an solche anknüpfend, bestimmte Rechtsfolgen statuieren (*Publizitätswirkungen*), um so den Rechtsverkehr durch die Transparenz relevanter Informationen und den Abbau von Informationsdefiziten zu schützen und die Normadressaten zu ordnungsgemäßigem Verhalten anzuhalten. Demgegenüber können Regelungen, denen eine wie auch immer geartete Beschränkung ihres Adressatenkreises immanent ist, als „*bipolare Informationsverhältnisse*“ bezeichnet werden.³

2. Stiftungsrechtliche Publizitätsnormen

Die stiftungsrechtliche Publizität wird einerseits durch stiftungsspezifische und andererseits durch allgemeine Publizitätsregelungen gebildet. Unter der stiftungsspezifischen Publizität sind Normen zu verstehen, die sich ausschließlich an die Stiftung bürgerlichen Rechts richten.⁴ Allgemeine Publizitätsregelungen sind dagegen all diejenigen gesetzlichen Vorschriften, deren Adressatenkreis rechtsformunabhängig ist.⁵

Nicht jede Information über eine Stiftung ist für den Rechtsverkehr von gleichem Interesse und gleicher Bedeutung. Schon aus der Zielsetzung der Publizität – dem Schutz des Rechtsverkehrs und seiner Teilnehmer – wird deutlich, dass es vor allem auf solche Informationen ankommt, die für die

Sicherheit des Rechtsverkehrs von besonderer Bedeutung sind. Zudem sind im Fall der Stiftung – insbesondere der gemeinnützigen Stiftung – solche Informationen von Relevanz, mithilfe derer die ordnungsgemäße Verwaltung des Stiftungsvermögens nachvollzogen werden kann.

Die für die stiftungsrechtliche Publizität relevanten Informationen lassen sich in drei Kategorien gliedern:

- Allgemeine Identifikationsmerkmale der Stiftung (dazu II),
- Vertretungsbefugnisse der für die Stiftung handelnden Personen (dazu III) sowie
- Angaben zu den wirtschaftlichen Verhältnissen der Stiftung – mithin also die Rechnungslegungswerke (dazu IV).

Die Bewertung der Offenlegung relevanter Informationen muss sich dabei ebenfalls am Ziel der Publizität orientieren: Es ist zu fragen, ob bestehende Informationsasymmetrien wirksam ausgeglichen werden und ob der Rechtsverkehr in ausreichendem Maße geschützt wird. Neben der inhaltlichen Vollständigkeit der veröffentlichten Informationen sind auch die Rechtswirkungen genauer zu betrachten, die an die Offenlegung geknüpft werden.

II. Publizität der allgemeinen Identifikationsmerkmale

1. Begriffsbestimmung

Unter allgemeinen Identifikationsmerkmalen sind all die Informationen zu verstehen, die erforderlich sind, um die jeweilige Stiftung von anderen Teilnehmern des Rechtsverkehrs zu unterscheiden. Entscheidende Bedeutung kommen zu diesem Zweck, neben dem primären Identifikations- und Unterscheidungsmerkmal des Namens einer Stiftung, der Angabe des Sitzes, der konkreten Anschrift der Stiftung und des Zweckes der Stiftung zu.

2. Publizitätsregelungen

Die Publizität der Identifikationsmerkmale erfolgt maßgeblich durch die

Stiftungsverzeichnisse, das Handelsregister sowie die jeweiligen Regelungen der landesrechtlichen Informationsfreiheitsgesetze.

a) Die Landesstiftungsverzeichnisse

Nach heutiger Rechtslage sehen alle Landesstiftungsgesetze die Errichtung von Landesstiftungsverzeichnissen vor.⁶ Diese bilden die zentrale Informationsquelle im Hinblick auf Stiftungen.

Die Problematik der Stiftungsverzeichnisse ist spätestens seit dem 44. Deutschen Juristentag im Jahr 1962 in der stiftungsrechtlichen Diskussion präsent. Im zivilrechtlichen Teil des Gutachtens zu der Frage ob, und wenn ja, mit welchen Grundzügen das Stiftungsrecht möglicherweise auf der bundesgesetzlichen Ebene zu vereinheitlichen sei, forderte *Ballerstedt* die Schaffung eines bundeseinheitlichen Stiftungsregisters, auf welches die §§ 64 - 79 BGB und damit auch die negative Publizität des Vereinsregisters gem. § 68 BGB entsprechend anzuwenden wäre.⁷ Nur wenige Jahre später wurde vom Bundeskabinett die Interministerielle Arbeitsgruppe Stiftungsrecht eingesetzt, die in ihrem Abschlussbericht entgegen *Ballerstedt* keine Notwendigkeit eines bundeseinheitlichen Stiftungsregisters sah.⁸ Auch ein im Jahr 1979 durch Abgeordnete mehrerer Fraktionen eingebrachter Gesetzentwurf, der die Schaffung eines am Vereinsregister angelehnten Stiftungsregisters – wenngleich ohne Publizitätswirkungen vergleichbar § 68 BGB – empfahl, verlief im Sande.⁹ So verwundert es nicht, dass im Jahr 1990 nur fünf (west-)deutsche Bundesländer ein Stiftungsverzeichnis führten.¹⁰ Im Zuge der deutschen Wiedervereinigung übernahmen die neuen Bundesländer das erst 1990 in Kraft getretene Stiftungsgesetz der DDR,¹¹ welches in § 20 DDRStiftG die Führung eines Stiftungsverzeichnisses vorschrieb. Nach und nach wurde dieses Gesetz durch eigene Landesstiftungsgesetze der neuen Bundesländer ersetzt, zuletzt im Jahr 2011 in Sachsen-Anhalt. Im Jahr 1997 brachte die Fraktion Bündnis 90/Die Grünen einen Gesetzentwurf in den Bundestag ein, der eine grundlegende Neuregelung des Stiftungsrechts vorsah, unter anderem auch die Einführung eines bundeseinheitlich kodifizierten Stiftungsregisters.¹² Auch dieser Vorschlag konnte sich letztlich aber nicht durchsetzen. Zum vorerst letzten Mal gerieten Stiftungsverzeichnisse im Zuge der Stiftungsrechtsreform des Jahres 2002

in den Fokus des wissenschaftlichen Diskurses. Die zur Vorbereitung der Reform eingesetzte Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht kam in ihrem Abschlussbericht zu dem Ergebnis, dass eine Implementierung von Stiftungsregistern mit Publizitätswirkung nicht erforderlich sei, um dem Informationsbedürfnis der Öffentlichkeit Rechnung zu tragen.¹³ Weitere Schritte des Gesetzgebers blieben daher aus, so dass *de lege lata* 16 Landesstiftungsverzeichnisse existieren, die auf teils stark voneinander abweichenden landesrechtlichen Regelungen beruhen.¹⁴ Gemeinsam ist diesen Verzeichnissen jedoch, dass sie allesamt keine Publizitätswirkungen, etwa vergleichbar § 68 BGB, vorsehen.¹⁵

Trotz diverser Unterschiede, auf die im weiteren Verlauf dieses Beitrags noch einzugehen sein wird, sehen alle Landesstiftungsverzeichnisse unisono die Eintragung von Name, Sitz, Anschrift und Zweck einer Stiftung vor. Ein inhaltlich vollständiger Überblick über die allgemeinen Identifikationsmerkmale ist somit bereits *de lege lata* gewährleistet. Demgegenüber fehlen Publizitätswirkungen vollständig.

b) Das Handelsregister

Das Handelsregister ist die zentrale Informationsplattform für alle am Handelsverkehr beteiligten Rechtsträger.¹⁶ Stiftungen sind keine Formkaufleute und daher nur zu Eintragungen in das Handelsregister verpflichtet, wenn sie entweder ein Handelsgewerbe i.S.d. § 1 HGB betreiben¹⁷ oder Gesellschafter einer oHG (vgl. § 106 Abs. 2 Nr. 1 HGB) oder KG §§ 162, 161 Abs. 2 i.V.m. § 106 Abs. 2 Nr. 1 HGB) sind.

Ist eine Stiftung nach § 1 HGB Kaufmann und damit zu Eintragungen in das Handelsregister verpflichtet, so ergibt sich der Inhalt der Eintragungen aus § 33 Abs. 2 S. 2 HGB. Einzutragen sind daher Firma, Sitz und Gegenstand des Unternehmens. Unter dem Gegenstand des Unternehmens ist dabei nicht der Zweck der Stiftung zu verstehen, wie er in der Satzung aufgrund des Stiftungsgeschäfts Niederschlag gefunden hat (vgl. § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 3 BGB), sondern der Gegenstand des konkreten Handelsgewerbes, wegen dessen die Stiftung Kaufmann ist.¹⁸ Besonderheiten ergeben sich in Bezug auf die einzutragende Firma. Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, für juristische Personen i.S.d. § 33 HGB

ein besonderes Firmenrecht vorzusehen, so dass im Grundsatz die allgemeinen Regelungen der §§ 17 ff., 22, 30 HGB anwendbar sind.¹⁹ Nach überzeugender Auffassung kommt daher auch § 18 Abs. 1 HGB unmittelbar zur Anwendung mit der Folge, dass die Stiftung für das von ihr betriebene Handelsgewerbe eine von ihrem satzungsmäßigen Namen (vgl. § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 BGB) abweichende Firma führen darf.²⁰ Zudem, und entgegen einer Ansicht, wonach die Stiftung den Zusatz „e.K.“ führen müsse,²¹ ist in die Firma der Stiftung der Zusatz „rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts aufzunehmen.“²² Unterhält eine Stiftung mehrere Gewerbebetriebe, so muss es ihr auch gestattet sein, für diese Gewerbebetriebe verschiedene Firmen zu führen.²³ Der Gesetzgeber hat für Stiftungen als juristische Personen i.S.d. § 33 HGB auf ein Sonderfirmenrecht verzichtet. Systematisch stehen Stiftungen für Fragen des Firmenrechts daher den Einzelkaufleuten, deren Firmenrecht auf Stiftungen anwendbar ist, näher als den Handelsgesellschaften, die nur eine Firma – auch für mehrere Gewerbebetriebe – führen können. Auf diese Eintragungen finden die negative wie auch die positive Publizitätswirkung des § 15 HGB Anwendung.

Soweit Stiftungen Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft sind, bestimmen sich die einzutragenden Informationen nach § 106 Abs. 2 Nr. 1 HGB bzw. §§ 162, 161 Abs. 2 i.V.m. § 106 Abs. 2 Nr. 1 HGB. Bei verständiger Würdigung dieser Normen sind daher Name und Sitz der Stiftung sowie die Stiftungsbehörde, bei der das jeweilige Stiftungsverzeichnis geführt wird, in das Handelsregister einzutragen.²⁴ Im Fall der Beteiligung an einer KG sind zudem die für Kommanditisten geltenden Voraussetzungen des § 162 Abs. 1 S. 1 HGB zu beachten. Für die Eintragungen über einen Kommanditisten gelten nicht die Wirkungen des § 15 HGB (vgl. § 162 Abs. 2 Hs. 2 HGB); vielmehr gehen die §§ 172–176 HGB dieser Norm vor.²⁵

c) Landesinformationsgesetze

Weitere Publizitätsvorschriften hinsichtlich der allgemeinen Identifikationsmerkmale ergeben sich aus den jeweiligen Landesinformationsfreiheitsgesetzen, die der Allgemeinheit Zugang zu

behördlichen Informationen ermöglichen. Grundsätzlich unterliegen auch die bei den Stiftungsbehörden vorhandenen Informationen dem gesetzlich gewährten Informationsanspruch. Eine Ausnahme muss für Hamburg, Nordrhein-Westfalen, Sachsen-Anhalt und Thüringen gemacht werden, in denen Informationen über Stiftungen nicht dem Anwendungsbereich des jeweiligen Informationsfreiheitsgesetzes unterfallen.²⁶

3. Analyse der Rechtslage

Durch die Regelungen in den jeweiligen Landesstiftungsgesetzen, dem Handelsregister und – soweit einschlägig – den Informationsfreiheitsgesetzen besteht für die Allgemeinheit die Möglichkeit, einen vollständigen inhaltlichen Überblick über die allgemeinen, zur Identifikation der Stiftung dienenden Merkmal zu erhalten.

Allerdings gehen von den Eintragungen in den jeweiligen Stiftungsverzeichnissen keinerlei *Publizitätswirkungen* aus. Soweit dies nicht bereits ausdrücklich in den Landesstiftungsgesetzen normiert ist,²⁷ entspricht dieser Befund jedenfalls der herrschenden Meinung.²⁸ Ein Blick auf andere Offenlegungsvorschriften zeigt jedoch, dass der Gesetzgeber in vergleichbaren Konstellationen die Offenlegung bestimmter Informationen mit *Publizitätswirkungen* flankiert hat. Die weitreichendsten Rechtswirkungen sieht dabei § 15 HGB vor, demgemäß sämtliche Eintragungen in das Handelsregister der negativen und positiven Publizität unterliegen. Ein vergleichsweise geringeres Schutzniveau sehen das Vereins- und Genossenschaftsregister vor. Für das Vereinsregister wird hinsichtlich der Eintragung eines Wechsels der Vorstandsmitglieder eine negative Publizitätswirkung angeordnet. Der Schutz des § 68 BGB gilt darüber hinaus auch für solche Bestimmungen, die den Umfang der Vertretungsmacht des Vorstandes beschränken oder von § 28 Abs. 1 BGB abweichende Regelungen für die Beschlussfassung des Vorstandes aufstellen. Für sonstige Eintragungen in das Vereinsregister ist dagegen keine Publizitätswirkung vorgesehen. Ähnlich stellt sich die Rechtslage hinsichtlich des Genossenschaftsregisters dar. Die Norm des § 29 GenG geht zwar insoweit über § 68 BGB hinaus, als sie auch eine positive Publizität statuiert. Gleichwohl beschränkt sich der Anwendungsbereich

der Vorschrift ebenfalls auf Fragen der Vertretungsmacht des Vorstandes.

Derartige Publizitätswirkungen sollen das Vertrauen der Informationsadressaten schützen und dienen damit letztlich dem Schutz der Teilnehmer des Rechtsverkehrs.²⁹ Stiftungen können nur dann einer solchen Publizitätswirkung unterliegen, wenn sie zu Eintragungen in das Handelsregister verpflichtet sind. Für den deutlich relevanteren Fall der Eintragungen in die Landesstiftungsverzeichnisse fehlt es an einer vergleichbaren Publizitätswirkung. Angesichts der Tatsache, dass die Mehrzahl der Stiftungen nicht zu solchen Eintragungen in das Handelsregister verpflichtet ist, muss gefragt werden, ob es eines vergleichbaren Schutzes auch im Fall der Eintragungen in die Landesstiftungsverzeichnisse bedarf. Dies wäre jedoch nur dann zu bejahen, wenn die Zielsetzung der Publizität – Schutz des Rechtsverkehrs durch Auflösung von Informationsdefiziten und Einwirkung auf die Normadressaten zu ordnungsgemäßigem Verhalten – eine solche Publizitätswirkung erfordert. Im Folgenden soll bei der Beantwortung dieser Frage zwischen Name und Sitz, der Anschrift und dem Zweck der Stiftung differenziert werden.

a) Name und Sitz

Name und Sitz einer Stiftung sind von essentieller Bedeutung für ihre Identifikation. Die Angaben ermöglichen es anderen Teilnehmern des Rechtsverkehrs, eine Stiftung von anderen zu unterscheiden. Der Sitz dient darüber hinaus als Anknüpfungspunkt für das jeweils anwendbare Landesstiftungsrecht.

Während die Eintragung des Sitzes in das Handelsregister von den Publizitätswirkungen des § 15 HGB erfasst ist,³⁰ erstreckt sich der Anwendungsbereich der vereins- und genossenschaftsrechtlichen Registerpublizität nicht auf diese Angaben, vgl. § 68 BGB, § 29 GenG. Diese Unterschiede in der Ausgestaltung der Registerpublizität können nicht mit einem Versehen des Gesetzgebers erklärt werden. Spätestens seit Inkrafttreten des EHUG im Jahr 2007³¹ muss davon ausgegangen werden, dass es sich jedenfalls im Fall des Genossenschaftsregisters um eine bewusste Entscheidung handelt: Der Gesetzgeber hat um den in der genossenschaftsrechtlichen Literatur bestehenden Streitstand der analogen

Anwendung des § 15 HGB auf das Genossenschaftsregister gewusst und dennoch von einer Angleichung des § 29 GenG an die handelsrechtliche Registerpublizität abgesehen.³² Diese Erkenntnis spricht dafür, dass der Gesetzgeber im Grundsatz schon die Offenlegung von Name und Sitz als ausreichendes Korrelat der Teilnahme am Rechtsverkehr betrachtet.

Nichts anderes gilt auch für die Eintragung von Name und Sitz in die Landesstiftungsverzeichnisse. Dem berechtigten Informationsinteresse des Rechtsverkehrs wird bereits mit der Eintragung dieser Angaben in das jeweilige Stiftungsverzeichnis, also einem Publizitätsakt, Genüge getan. Eine weitergehende und § 15 HGB vergleichbare Registerpublizität ist dagegen nicht vonnöten. Zum einen ist die Stiftung, wie der (Ideal-)Verein, nicht als Rechtsform zur Ausübung wirtschaftlicher Betätigung ausgestaltet. Soweit Stiftung oder Verein gleichwohl ein Handelsgewerbe betreiben, greifen über § 33 Abs. 2 S. 2 HGB auch die Publizitätsregelungen des § 15 HGB. Auch die verglichen mit dem Verein zumeist größere Kapitalausstattung der Stiftung kann nicht zu einem anderen Ergebnis führen: Ein Blick auf andere juristische Personen zeigt, dass der Gesetzgeber die Höhe der Kapitalausstattung gerade nicht zum Anknüpfungspunkt grundlegender Publizitätspflichten gemacht hat.³³ An dieser Stelle sei nur auf die Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt) verwiesen, die trotz deutlich geringerem Mindestkapital den Publizitätspflichten unterworfen ist, denen auch die GmbH unterliegt.

Zum anderen hat der Gesetzgeber die Verlässlichkeit der Angaben von Name und Sitz im Stiftungsrecht bereits auf andere Weise sichergestellt. Die Stiftung bürgerlichen Rechts kann weder Namen noch Sitz voraussetzungslos ändern. Beide Maßnahmen stellen Satzungsänderungen dar und bedürfen daher der Genehmigung der jeweils zuständigen Stiftungsbehörde.³⁴ Nach Erteilung einer entsprechenden Genehmigung nimmt die zuständige Stiftungsbehörde die Änderung in das Stiftungsverzeichnis auf. Zwar kann durch dieses behördliche Genehmigungsverfahren unzweifelhaft kein Vertrauensschutz vergleichbar § 15 HGB oder 68 BGB entstehen. Gleichwohl lässt dieses behördliche Aufsichtsverfahren einen Zustand entstehen, der als „*Seriositätsgewähr*“ bezeichnet werden kann.³⁵ Die Landesstiftungsgesetze sehen mit dem aufsichtsrechtlichen Genehmigungserfordernis für Satzungsänderungen und der unmittelbar anschließenden Eintragung in das

Landesstiftungsverzeichnis ein ausreichendes Instrumentarium vor, um die im Zusammenhang mit dem Namen und dem Sitz einer Stiftung auftretenden Probleme zu lösen. Die behördliche Genehmigung ergeht in Form eines privatrechtsgestaltenden Verwaltungsaktes,³⁶ der den allgemeinen verwaltungsrechtlichen Regelungen über Wirksamkeit, Rechtswidrigkeit und Nichtigkeit von Verwaltungsakten unterliegt.³⁷ Somit aber besteht, soweit kein Nichtigkeitsgrund vorliegt, die Genehmigung bis zu ihrem Widerruf oder ihrer Rücknahme. Dritte müssen diesen bestandskräftigen Verwaltungsakt als gegeben hinnehmen.³⁸ Wenngleich diese Seriositätsgewähr keinesfalls mit einem Schutz des guten Glaubens verwechselt werden darf, genügt sie doch, um die als Korrelat der Marktteilnahme erforderliche Publizität zu gewährleisten.

b) Anschrift der Stiftung

Die Anschrift der Stiftung ist entscheidende Voraussetzung für die Teilnahme am Rechtsverkehr, so wird sie zum Beispiel für den Zugang von Willenserklärungen oder die Zustellung behördlicher Schriftstücke wie Klagen benötigt.³⁹ *De lege lata* verpflichten die Landesstiftungsgesetze die Stiftungen zur Eintragung der konkreten Anschrift in das Stiftungsverzeichnis. Eine handelsrechtliche Pflicht zur Offenlegung der Anschrift einer Stiftung besteht dagegen ausweislich § 33 HGB nicht. Die Öffentlichkeit kann also durch die Stiftungsverzeichnisse Informationen über die konkrete Anschrift erhalten, es bleibt allerdings auch diesbezüglich bei der Frage, ob neben den Publizitätsakt eine zusätzliche Publizitätswirkung treten muss.

Vor Inkrafttreten des MoMiG⁴⁰ sah § 29 HGB a.F. vor, dass der „Ort der Handelsniederlassung“ eines Kaufmannes in das Handelsregister einzutragen war. Darunter war jedoch nur der Ort und nicht etwa die konkrete Anschrift zu verstehen.⁴¹ Diese musste gem. § 24 HRV a.F. zwar ebenfalls beim zuständigen Registergericht angegeben werden, unterlag aber mangels Eintragung nicht den Publizitätswirkungen des § 15 HGB. Es blieb damit bei den allgemeinen zivilrechtlichen Regelungen. Im Zuge der Reform des GmbH-Rechts durch das MoMiG im Jahr 2008 wurde für die GmbH (§§ 8 Abs. 4, 10 Abs. 1 GmbHG) und AG (§§ 37 Abs. 3 Nr. 1, 39 Abs. 1 S. 1 AktG) die Eintragung einer inländischen Geschäftsanschrift

zwingend vorgeschrieben. An die Offenlegung der Geschäftsanschrift werden die in den § 35 Abs. 2 S. 3 GmbHG und § 78 Abs. 2 S. 3 AktG statuierten Rechtswirkungen geknüpft: Nach diesen Vorschriften besteht die unwiderlegliche Vermutung, dass der Gesellschaft unter der eingetragenen Anschrift Willenserklärungen zugehen und Schriftstücke zugestellt werden können. Weiterhin wurde die Möglichkeit geschaffen, sogenannte „empfangsberechtigte Personen“ in das Handelsregister einzutragen (§ 10 Abs. 2 S. 2 GmbHG, § 39 Abs. 1 S. 2 AktG). Eine Zustellung an die empfangsberechtigte Person steht unabhängig neben der Zustellung an die Gesellschaft. Diese Option ist nicht zuletzt als Ausgleich der ebenfalls reformierten Vorgaben hinsichtlich einer öffentlichen Zustellung (§ 185 Nr. 2 ZPO) gedacht.⁴² Da diese öffentliche Zustellung regelmäßig nicht die Voraussetzungen erfüllt, die an den Zugang einer Willenserklärung gestellt werden, hat der Gesetzgeber in § 15a HGB geregelt, unter welchen Voraussetzungen eine Willenserklärung durch öffentliche Zustellung als zugegangen gilt.

Für die Stiftung bürgerlichen Rechts bedarf es aber – jedenfalls im Grundsatz – keiner Übernahme dieser Regelungen. Wenngleich seitens einiger Autoren die geltende Rechtslage als „systemwidrig“ kritisiert wird,⁴³ verdeutlicht bereits ein Blick auf die mit den angesprochenen Änderungen im Rahmen des MoMiG verfolgten gesetzgeberischen Intentionen, dass im Stiftungsrecht kein vergleichbares Regelungsbedürfnis besteht. Der Gesetzgeber hat die Erleichterungen hinsichtlich des Zugangs von Willenserklärungen und der Zustellung von Schriftstücken eingeführt, um dem Phänomen der „Firmenbestattungen“ entgegen zu wirken.⁴⁴ Dabei entziehen sich Gesellschaften durch Sitzverlegung und Austausch der Gesellschaftsorgane dem Zugriff der Gläubiger. Wenngleich die Gesetzesbegründung in einigen Passagen davon spricht, dass „juristische Personen“⁴⁵ über eine registermäßig erfasste Geschäftsanschrift verfügen sollen, ist dies irreführend. An anderer Stelle innerhalb der Gesetzesbegründung wird klargestellt, der Begriff der „juristischen Personen“ sei gewählt worden, um klarzustellen, dass es vergleichbarer Maßnahmen bei Personenhandelsgesellschaften nicht bedürfe.⁴⁶ Zudem verneint der Gesetzgeber ein entsprechendes Regelungsbedürfnis ausdrücklich für die Genossenschaft.⁴⁷ Eine entsprechende Anwendung der Vorschriften auf juristische Personen i.S.d.

§ 33 HGB muss daher mangels planwidriger Regelungslücke ausscheiden.

Weiterhin genügen die allgemeinen zivilrechtlichen Rechtsinstitute, um die berechtigten Informationsinteressen der Öffentlichkeit zu befriedigen und die Sicherheit des Rechtsverkehrs sicherzustellen. Im allgemeinen Zivilrecht wird unter bestimmten Voraussetzungen der Zugang einer Willenserklärung fingiert. Der BGH hat dazu die Fallgruppen der unberechtigten Annahmeverweigerung und der arglistigen Zugangsvereitelung gebildet.⁴⁸ Nach herrschender Auffassung wird in beiden Fällen der Zugang fingiert, und zwar auf den Zeitpunkt der Zugangsvereitelung oder Annahmeverweigerung zurück. Der Empfänger muss sich daher so behandeln lassen, als sei der Zugang im regulären Ablauf erfolgt.⁴⁹ Schließlich ermöglicht § 132 BGB, den Zugang einer Willenserklärung durch eine öffentliche Zustellung nach den Vorschriften der ZPO zu ersetzen. Die Rechtsfolgen dieser allgemein zivilrechtlichen Rechtsinstitute sind mit der handelsrechtlichen Registerpublizität durchaus vergleichbar: Nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts, die auch in der Literatur Zustimmung erhalten hat, gilt die Publizität des Handelsregisters auch für den Prozessverkehr, insbesondere auch für Zustellungen.⁵⁰ Sowohl unter der handelsrechtlichen Publizitätswirkung des § 15 HGB als auch unter den zivilrechtlichen Zugangsfiktionen kann sich der Empfänger nicht auf die Änderung des jeweiligen Identifikationsmerkmals berufen. Dennoch stellen die Regelungen des allgemeinen Zivilrechts in diesem Fall die wirkungsvolleren Schutzmechanismen dar. Mit den aufeinander abgestimmten und umfassenden Regelungen der §§ 130 ff. BGB hat der Gesetzgeber eine Reihe von Instrumentarien geschaffen, die die Probleme im Zusammenhang mit dem Zugang von Willenserklärungen wesentlich detaillierter und spezieller behandeln als die allgemeine Registerpublizität des § 15 HGB. Sie sind durch Rechtsprechung und Literatur der Praxis angepasst und haben eine lange Entwicklung erfahren. Einer Implementierung der durch das MoMiG eingeführten Regelungen der inländischen Geschäftsanschrift, der empfangsberechtigten Person und der erleichterten öffentlichen Zustellung in das Stiftungsrecht bedarf es daher nicht.

Gleichwohl muss dieses Ergebnis für gewerblich tätige und im Handelsregister eingetragene Stiftungen modifiziert werden. Eine analoge Anwendung des § 29 HGB auf juristische Personen gem. §§ 33 HGB

kommt, wie bereits oben dargestellt, mangels planwidriger Regelungslücke nicht in Betracht.⁵¹ Zu Recht weisen Stimmen in der Literatur jedoch auf den Systembruch hin, der sich aus unterschiedlicher Behandlung der juristischen Personen ergibt.⁵² Mag auch die Gefahr einer „Firmenbestattung“ im Fall einer Stiftung oder eingetragenen Genossenschaft geringer sein als insbesondere im Fall der GmbH, so besteht aber aus anderen Gründen ein derartiges Regelungsbedürfnis. Publizität stellt ein notwendiges Korrelat der Teilnahme am Rechtsverkehr dar.⁵³ Nehmen juristische Personen in intensiver Weise am Handelsverkehr teil, so sind höhere Anforderungen an deren Publizität zu stellen. Der Gesetzgeber selbst sieht für Verein wie Stiftung in diesen Fällen nach § 33 HGB Eintragungspflichten in das Handelsregister vor. Dabei genügt ein Verweis auf § 29 HGB allein nicht. *De lege ferenda* wäre § 33 Abs. 2 S. 2 HGB um die Eintragungspflicht einer inländischen Geschäftsanschrift zu ergänzen. In neu aufzunehmende Absätze wären zudem die Möglichkeit der Eintragung einer empfangsberechtigten Person sowie eine § 35 Abs. 2 S. 3 GmbHG bzw. § 78 Abs. 2 S. 3 AktG entsprechende Regelung aufzunehmen. Da sich die § 15a HGB bzw. § 185 Nr. 2 ZPO allgemein an juristische Personen wenden, wären auch diese Normen auf die Stiftung bürgerlichen Rechts anwendbar.

c) Der Stiftungszweck

Rechtsvergleichend zeigt sich, dass in anderen europäischen Staaten, wie zum Beispiel in Österreich (§§ 12 Abs. 1, 13 Abs. 1, 3 S. 2 Nr. 1 PSG i.V.m. § 15 UGB) an die Eintragung des Stiftungszwecks Publizitätswirkungen geknüpft werden. Im deutschen Recht sehen sowohl das Aktien- als auch das GmbH-Recht – im Unterschied zum Vereins- und Genossenschaftsrecht – die Anwendbarkeit der handelsrechtlichen Publizität auf die Eintragung des Unternehmensgegenstandes vor. Dennoch bedarf es keiner stiftungsrechtlichen Registerpublizität bzgl. der Eintragung des Stiftungszweckes in die Landesstiftungsverzeichnisse.

Zum einen erscheint der praktische Nutzen für den Rechtsverkehr überschaubar, da dem Stiftungszweck – entsprechend der h.M. im Recht der Kapitalgesellschaften – keine Beschränkung der organschaftlichen Vertretungsmacht zu entnehmen ist.⁵⁴ Ein anderes Ergebnis läuft auf die

Übernahme der *ultra-vires*-Lehre hinaus, die dem deutschen Recht grundsätzlich fremd ist.⁵⁵ Zum anderen ist ein weitergehendes Regelungsbedürfnis mit Blick auf die oben⁵⁶ dargestellte Seriositätsgewähr zu verneinen. Unbeschadet der herausragenden Bedeutung des Stiftungszwecks für das Wesen der einzelnen Stiftung ist seine Bedeutung für die Sicherheit des Rechtsverkehrs vergleichsweise gering. So bleibt eine Stiftung auch nach einer Zweckänderung für andere Teilnehmer des Rechtsverkehrs räumlich und persönlich identifizierbar. Zudem ist eine Änderung des Stiftungszwecks ebenfalls nur mit Genehmigung der Stiftungsbehörde wirksam. Diese hat im Anschluss an die Genehmigung die Änderungen auch in das jeweilige Stiftungsverzeichnis zu übernehmen. Somit wird hinsichtlich des Zwecks zwar kein Vertrauensschutz begründet, es besteht aber zumindest eine gewisse Seriositätsgewähr. Einer weitergehenden Registerpublizität bedarf es daher nicht.

d) Zwischenergebnis

Es lässt sich festhalten, dass die geltende Rechtslage der Registerpublizität hinsichtlich der allgemeinen Identifikationsmerkmale der Stiftung im Grundsatz ausreichend ist. Es ist *de lege ferenda* nicht erforderlich, diese Eintragungen mit einer Publizitätswirkung – vergleichbar dem § 15 HGB – auszustatten.

Eine Ausnahme ist jedoch für gewerblich tätige Stiftungen zu machen. Für diese, wie auch die übrigen juristischen Personen des § 33 HGB, sollten die durch das MoMiG eingeführten Regelungen vollständig (vgl. dazu bereits oben II.3.b)) übernommen werden. Ein Verweis auf § 29 HGB ist allein nicht ausreichend.

III. Publizität der Vertretungsbefugnisse

1. Umfang der zu veröfentlichenden Informationen

Um die Vertretungsregelungen einer Stiftung vollständig erfassen zu können, sind diverse Angaben erforderlich. Zum einen ist die grundsätzliche Struktur der vertretungsberechtigten Organe der Stiftung

offen zu legen. Neben den Angaben zum obligatorischen Stiftungsvorstand sind daher auch Informationen zu möglicherweise vorhandenen Liquidatoren und besonderen Vertretern für bestimmte Geschäftsbereiche erforderlich. Weiterhin müssen die konkreten Personen, die als Organwalter die Aufgaben der Stiftungsorgane wahrnehmen, in das Register eingetragen werden. Schließlich ist der Umfang der Vertretungsmacht zu beschreiben, wobei insbesondere Abweichungen von der gesetzlich vorgesehenen Ausgestaltung anzugeben sind, die von § 26 Abs. 2 S. 2 BGB ermöglicht sind.

Entgegen der wohl noch herrschenden Auffassung ist der Zweck der Stiftung keine Angabe, die im Zusammenhang mit den Vertretungsbefugnissen von Bedeutung ist.⁵⁷ Soweit angenommen wird, der Stiftungszweck beschränke die Vertretungsmacht des Stiftungsvorstandes, bedeutet dies eine – dem deutschen Recht im Grundsatz fremde – Übernahme der aus dem anglo-amerikanischen Rechtskreis bekannten *ultra-vires*-Doktrin.⁵⁸

2. Publizitätsregelungen *de lege lata*

De lege lata lassen sich verschiedene Publizitätsregelungen unterscheiden. Die wichtigsten Informationsquellen stellen dabei die 16 landesrechtlichen Stiftungsverzeichnisse dar. Im Gegensatz zur soeben beschriebenen Rechtslage hinsichtlich der allgemeinen Identifikationsmerkmale sehen die Landesstiftungsgesetze höchst unterschiedlich ausgestaltete Regelungen zur Offenlegung der Vertretungsbefugnisse einer Stiftung vor.⁵⁹ Nur etwa die Hälfte der Landesstiftungsgesetze enthält überhaupt Angaben zu den Vertretungsbefugnissen der einzutragenden Stiftungen. Noch geringer ist die Anzahl der Landesstiftungsverzeichnisse, die einen vollständigen Überblick über die soeben aufgezählten Angaben ermöglichen. Zudem entfalten die Eintragungen in die Landesstiftungsverzeichnisse keine Publizitätswirkung.⁶⁰ Dazu der folgende Überblick:

Bundesland	Name	Zweck	Sitz	Anschrift	Vertretungsorgan	Konkrete Organmitglieder	Vertretungsberechtigung	Gründungsdatum	Erlöschensdatum	Datum Satzungsänderung	Anfangsvermögen	Rechtsform	Name des Stifters
Baden-Württemberg	X	X	X	X	X			X					
Bayern	X	X	X	X	X		X	X	X			X	X
Berlin	X	X	⁶¹	X									
Brandenburg	X	X	X	X									
Bremen	X	X	X	X				X					
FH Hamburg	X	X		X				X					
Hessen	X	X	X	X	X	X	X	X					X
Mecklenburg-Vorpommern	X	X	X	X				X					
Niedersachsen	X	X	X	X									
NRW	X	X	X	X	X	X	X	X					
Rheinland-Pfalz	X	X	X	X	X			X					
Saarland	X	X	X	X									
Sachsen	X	X	X	X	X		X	X			X	X	
Sachsen-Anhalt	X	X	X	X	X		X	X				X	
Schleswig-Holstein	X	X	X	X	X		X	X	X		X		
Thüringen	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			

Neben die landesrechtlichen Regelungen der Stiftungsverzeichnisse treten mögliche Offenlegungspflichten aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften. Ist eine Stiftung zu Eintragungen in das Handelsregister verpflichtet,⁶² so muss sie auch Angaben zu den Mitgliedern ihres Vorstandes und deren Vertretungsbefugnissen machen. Diese Eintragungen unterliegen den Publizitätswirkungen des § 15 HGB.

Neben den registerrechtlichen Vorschriften stellen die landesrechtlich ausgestalteten Vertretungsbescheinigungen eine entscheidende Informationsquelle dar. Diese enthalten folgende Angaben:

- das zur Vertretung der Stiftung berechnigte Organ oder die berechtigten Organe;

- die Namen der konkreten Organpersonen;
- die Art der Vertretungsberechtigung, beispielsweise ob Einzelvertretung, gemeinschaftliche Vertretung mit anderen Organmitgliedern oder Gesamtvertretung durch alle Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs;
- Befreiungen von den Beschränkungen des § 181 BGB sowie
- Beschränkungen der Vertretungsmacht.

Zumeist werden Vertretungsbescheinigungen mit einer Befristung versehen, die der Dauer der Amtszeit der jeweiligen Organpersonen entspricht, um Amtshaftungsansprüche nach § 839 BGB auszuschließen.⁶³

Weiterhin besteht die Möglichkeit, Einsicht in amtliche Informationen, auch in solche aus dem Aufgabenbereich der Stiftungsaufsicht, zu nehmen. Zu derartigen Informationen zählen auch die nach § 80 Abs. 1, 2 BGB bei der Stiftungsaufsicht einzureichenden Anträge auf Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Stiftung.⁶⁴ Eine Ausnahme ist dabei für die Bundesländer Hamburg, Nordrhein-Westfalen, Sachsen-Anhalt und Thüringen zu machen, in denen entweder das jeweilige Landesstiftungsgesetz⁶⁵ oder das Informationsfreiheitsgesetz⁶⁶ amtliche Informationen über Stiftungen von der Offenlegung ausnehmen.

3. Bewertung der Rechtslage

a) Schwächen der Registerpublizität

Die geltende Rechtslage ist sowohl hinsichtlich der inhaltlichen Vollständigkeit der Registereintragungen als auch bezüglich der von diesen ausgehenden Rechtswirkungen lückenhaft. Aus der überwiegenden Anzahl der Stiftungsverzeichnisse lässt sich kein vollständiger Überblick über die Vertretungsbefugnisse erlangen. Erschwerend tritt hinzu, dass die Unterschiede zwischen verschiedenen Landesstiftungsgesetzen besonders stark ausgeprägt sind und so eine enorme Rechtszersplitterung besteht. Zudem entfalten die Stiftungsverzeichnisse keine Rechtswirkungen; die von den Eintragungen im Handelsregister ausgehenden Publizitätswirkungen des § 15 HGB werden nur für wenige Stiftungen

relevant. Demgegenüber hat der Gesetzgeber für alle übrigen juristischen Personen eine umfassende Registerpublizität der Vertretungsbefugnisse vorgesehen. Es stellt sich somit die Frage, ob es einer solchen Publizitätswirkung auch im Stiftungsrecht bedarf oder ob bereits durch allgemeine Regelungen ein hinreichender Schutz des Rechtsverkehrs geschaffen wird.

b) Ausgleich durch Regelungen des allgemeinen Stellvertretungsrechts

Zwar knüpfen die Landesgesetzgeber an die Eintragungen in den Landesstiftungsverzeichnissen keine Rechtswirkungen, jedoch sind die Vorgaben des allgemeinen Stellvertretungsrechts des BGB zu beachten, aus denen sich ebenfalls eine vertrauensschützende Wirkung ergeben kann.

Zum einen ist die mögliche Anwendbarkeit des § 171 BGB auf die Eintragungen in die Landesstiftungsverzeichnisse zu bedenken. Entgegen der für das Gewerbeverzeichnis geltenden Rechtsprechung⁶⁷ findet diese Vorschrift auf die Stiftungsverzeichnisse Anwendung.⁶⁸ Eine Eintragung in die Landesstiftungsverzeichnisse erfüllt die Voraussetzungen einer öffentlichen Bekanntmachung im Sinne der Norm: § 171 BGB setzt eine öffentliche Bekanntmachung voraus, d.h. die Veröffentlichung muss einer unbestimmten Anzahl von Personen zugänglich sein.⁶⁹ Im Unterschied zur Rechtslage im Gewerberecht (vgl. § 14 Abs. 6 S. 2 GewO) sind Eintragungen in Landesstiftungsverzeichnisse der Allgemeinheit zugänglich. Anders als nach einer in der Literatur vertretenen Ansicht schließen auch die ausdrücklichen Regelungen in einzelnen Landesstiftungsgesetzen, wonach Eintragungen in Stiftungsverzeichnissen keinen guten Glauben entfalten, die Anwendbarkeit des § 171 BGB nicht aus.⁷⁰ § 171 BGB knüpft nicht notwendigerweise an Eintragungen in Register an, sondern ist ein allgemeines Institut des Verkehrsschutzes. Zwar können die Landesgesetzgeber die Entstehung guten Glaubens im jeweiligen Landesstiftungsrecht ausschließen, sie haben aber keinen Einfluss auf die Anwendbarkeit des allgemeinen Bürgerlichen Rechts.⁷¹ Gleichwohl bleibt der Umfang der Rechtswirkungen deutlich hinter den registerrechtlichen Vorschriften zurück. § 171 BGB setzt voraus, dass der Dritte bei Vornahme des konkreten Geschäfts Kenntnis von der

Eintragung in das Stiftungsverzeichnis hatte. Diese wird zwar vermutet, kann aber bereits durch den Nachweis der fahrlässigen Unkenntnis der Änderungen widerlegt werden. Demgegenüber belasten die registerrechtlichen Vorschriften den zur Eintragung Verpflichteten mit der Beweislast hinsichtlich der positiven Kenntnis des Dritten von den Änderungen. Rein faktisch ist anzumerken, dass aktuell nur in Hessen, Nordrhein-Westfalen und Thüringen konkrete Organwalter in das Stiftungsverzeichnis einzutragen sind, so dass nur in diesen Bundesländern § 171 BGB überhaupt anwendbar ist.

Die behördlich ausgestellten Vertretungsbescheinigungen entfalten als Realakte der Verwaltung ebenfalls keine Vermutung der Richtigkeit für ihren Inhalt, begründen also keinen öffentlichen Glauben.⁷² Nach überzeugender Ansicht finden aber die Vorschriften der §§ 172 ff. BGB auf die Vertretungsbescheinigungen analoge Anwendung. Zwar verneint die herrschende Meinung die direkte Anwendbarkeit der §§ 172 ff. BGB auf organschaftliche Vertreter, da aufgrund der Eintragung von Organen und deren Vertretungsbefugnisse in ein mit Rechtswirkungen ausgestattetes öffentliches Register der Rechtsverkehr ausreichend geschützt sei.⁷³ Dies vermag im Grundsatz durchaus zu überzeugen, steht aber der analogen Anwendbarkeit der allgemeinen Rechtsschutzvorschriften auf die Stiftung nicht im Wege. Eintragungen in den Landesstiftungsverzeichnissen sind weder hinsichtlich ihrer inhaltlichen Vollständigkeit noch bezüglich ihrer Rechtswirkungen mit Eintragungen in das Vereins-, Handels- oder Genossenschaftsregister vergleichbar, so dass eine Regelungslücke gegeben ist. Ein Vergleich mit der GbR zeigt auch, dass diese planwidrig ist: Der BGH bejaht für die GbR die Anwendbarkeit der §§ 172 ff. BGB mit der Begründung, es fehle an einer Eintragung der Vertretungsverhältnisse in einem öffentlichen Register.⁷⁴ Nichts anderes aber gilt für die Stiftung bürgerlichen Rechts. Vertretungsbescheinigungen stellen zwar – formal betrachtet – keine Vollmachtsurkunden im Sinne der §§ 172 ff. BGB dar, da sie von der Stiftungsbehörde und gerade nicht vom Vollmachtgeber ausgestellt werden und es an einer eigenhändigen Unterschrift fehlt.⁷⁵ Allerdings ist eine – wiederum nur – entsprechende Anwendung der Vorschriften möglich. Es fehlt im Stiftungsrecht an einer mit Publizitätswirkungen ausgestatteten Eintragung in ein öffentliches Register und eines damit

verbunden Schutzes des Rechtsverkehrs, so dass der Vorstand nicht in der Lage ist, sich selbst zu legitimieren. Weder der Vorstand selbst kann eine Vollmachtsurkunde ausstellen noch kann die Stiftung, ohne durch ihren Vorstand zu handeln, eine entsprechende Urkunde herstellen. Betrachtet man den Inhalt einer Vertretungsbescheinigung, so wird deutlich, dass dieser die Wiedergabe der von der Stiftung mitgeteilten und von der ausstellenden Behörde geprüften Angaben zur Vertretungsbefugnis umfasst. Inhaltlicher Urheber ist damit die Stiftung als Vollmachtgeber und nicht die Behörde, die die vorhandenen Informationen lediglich bestätigt.⁷⁶ Hinsichtlich der Rechtswirkungen gilt aber das bereits zu den Eintragungen in die Stiftungsverzeichnisse Gesagte. Das vermittelte Schutzniveau bleibt deutlich hinter dem zurück, was z.B. das handels- oder genossenschaftsrechtliche Publizitätsregime leistet.

c) Bestehen eines Regelungsbedürfnisses auch im Stiftungsrecht

Angesichts der soeben dargestellten Defizite der geltenden Rechtslage besteht auch im Stiftungsrecht ein Bedürfnis der Einführung von registerrechtlichen Publizitätswirkungen, die an die Eintragungen in die Landesstiftungsverzeichnisse geknüpft sind.

Dieser Auffassung ist vor allem die *Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht* entgegengetreten. Diese argumentierte, dass Stiftungen sich zumeist nur in einem geringen Rahmen wirtschaftlich betätigten, so dass es zum Schutz des Rechtsverkehrs auch keiner Registerpublizität bedürfe.⁷⁷ Andere Stimmen in der Literatur verweisen darauf, dass eine erhöhte Registerpublizität Stiftungswillige von der Gründung einer Stiftung abhalten könnte.⁷⁸

Bei genauer Überprüfung verfangen diese Argumente jedoch nicht. Publizität ist, wie ein Blick auf die sonstigen Registersysteme zeigt, gerade nicht an eine wirtschaftliche Betätigung geknüpft. Sie stellt vielmehr ein notwendiges Korrelat für die Teilnahme einer juristischen Person am Rechtsverkehr dar.⁷⁹ Man könnte zwar mit einem Blick auf die im Handelsrecht angesiedelte Regelung § 15 HGB meinen, dass es auf die wirtschaftliche Betätigung ankomme. Allerdings hat der Gesetzgeber im Vereinsrecht deutlich gemacht, dass auch für juristische Personen die gerade nicht in kaufmännischer Weise am wirtschaftlichen Verkehr

teilnehmen, eine registerrechtliche Publizität(-swirkung) der Vertretungsbefugnisse gleichwohl erforderlich ist. Weiterhin stellt Publizität ein notwendiges Korrelat für die Möglichkeit der Beschränkung der Vertretungsmacht mit Außenwirkung dar, die für die Stiftung in den §§ 86 S. 1 i.V.m. 26 Abs. 2 S. 2 BGB vorgesehen ist.⁸⁰ Das Vereinsrecht, auf welches durch § 86 S. 1 BGB verwiesen wird, kompensiert derartige Beschränkungen der Vertretungsmacht durch Eintragungen im Vereinsregister, die den Publizitätswirkungen des § 68 BGB unterliegen. Einen vergleichbaren Ausgleich sucht man im Stiftungsrecht jedoch vergeblich. Auch der zum Teil angebrachte Hinweis auf den durch eine Registerpublizität entstehenden Verwaltungsaufwand vermag an einem Regelungsbedürfnis nichts zu ändern: Das Gebot der Rechtssicherheit kann nicht hinter finanziellen oder organisatorischen Aspekten zurückstehen. Weiterhin wird auf einen Mehraufwand auf Seiten der Stiftungen verwiesen. Allerdings müssen Stiftungen zum einen nach den meisten Landesstiftungsgesetzen ohnehin Änderungen in der Zusammensetzung der vertretungsberechtigten Organe anzeigen, zum anderen sind jedenfalls vor der Ausstellung von Vertretungsbescheinigungen alle Angaben der Stiftungsaufsicht einzureichen,⁸¹ die nach hier vertretener Auffassung Bestandteil einer Registerpublizität sein müssten.

4. Umsetzung einer stiftungsrechtlichen Registerpublizität

Ausgehend von der Feststellung, dass ein Bedürfnis besteht, auch im Stiftungsrecht ein Registersystem mit Publizitätswirkungen zu implementieren, stellt sich unweigerlich die Frage, wie eine solche Publizität auszugestalten wäre: Sollte ein Stiftungsregister mit positiven und negativen Publizitätswirkungen ausgestattet werden (dazu a)), welche Behörde sollte für die Registerführung zuständig sein (dazu b)) und wäre es auf der landes- oder bundesrechtlichen Ebene anzusiedeln (dazu c))?

a) Umfang der registerrechtlichen Publizitätswirkungen

Ein mögliches Stiftungsregister ist in jedem Fall mit einer negativen Publizitätswirkung auszustatten, wie sie in § 15 Abs. 1 HGB, § 68 BGB oder § 29 Abs. 1 GenG vorgesehen ist. Überzeugend ist es aber, dem

Register darüber hinaus auch positive Publizitätswirkungen beizumessen. Zwar ähneln die Rechtsfolgen der §§ 171 ff. BGB der registerrechtlichen positiven Publizität, bleiben jedoch hinsichtlich ihrer Voraussetzungen, Anwendbarkeit und Beweislastregelungen hinter dem von der Registerpublizität vermittelten Schutzniveau zurück.⁸²

b) Zuständigkeit für die Registerführung

Die Zuständigkeit für die Registerführung sollte, auch wenn dies einen Bruch mit deutschen Rechtstraditionen darstellt, weiterhin bei den Landesstiftungsbehörden liegen. Obgleich Handels- und Vereinsregister als Teil der freiwilligen Gerichtsbarkeit bei den Amtsgerichten geführt werden, würde eine vergleichbare Übertragung der Zuständigkeit im Stiftungsrecht eine Reihe nur schwer lösbarer Fragen im Zusammenhang mit der landesrechtlich vorgesehenen – und notwendigen – Stiftungsaufsicht darstellen: So wäre zu klären, wie die Stiftungsbehörden in Fällen von Satzungsänderungen einzubinden wären, d.h. wie die Kompetenzen von eintragender und genehmigender Behörde abzugrenzen wären. Zudem ist in den Stiftungsbehörden ein großes Know How vorhanden, welches auch und gerade für ein Stiftungsregister mit Publizitätswirkungen nutzbar zu machen wäre.⁸³

c) Bundes- oder landesrechtliche Umsetzung

Von weitaus größerer Problematik ist die Frage, ob ein Stiftungsregister auf Bundes- oder Landesebene zu implementieren wäre. Betrachtet man die Vorteile, die eine Regelung auf der Bundesebene mit sich bringt, nämlich

- eine größere Vereinheitlichung der Register,
- die Vermeidung einer Zersplitterung aufgrund 16 verschiedener Umsetzungen und
- eine größere Praktikabilität für Informationssuchende, die durch die Zusammenführung aller Angaben in einem einzigen Register erreicht wird,

so erscheint diese Möglichkeit durchaus vorzugswürdig. Allerdings muss

eine bundesrechtliche Umsetzung unter Beibehaltung des geltenden Anerkennungssystems an der fehlenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes unweigerlich scheitern.⁸⁴ Das Stiftungsrecht ist grundsätzlich Landesrecht, der Gesetzgebungskompetenz des Bundesgesetzgebers unterstehen aber die Entscheidungen über grundlegende Wesensmerkmale der juristischen Personen, einschließlich ihres Entstehens,⁸⁵ ihrer Organstruktur sowie grundsätzlicher vermögensrechtliche Fragen.⁸⁶ Unter dem geltenden Anerkennungssystem aber lässt sich ein Stiftungsregister keiner dieser Kategorien zuordnen. Somit muss festgestellt werden, dass es jedenfalls dann, wenn am geltenden System der Stiftungserrichtung festgehalten werden soll, aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht möglich ist, ein Stiftungsregister auf der bundesrechtlichen Ebene zu implementieren.⁸⁷

Soweit man an einem Bundesstiftungsregister festhalten möchte, was, wie gezeigt, mit durchaus überzeugenden Argumenten vertreten werden kann, ist eine grundlegende Reform des Stiftungsrechts erforderlich. Es bedürfte in diesem Fall der Abkehr vom Anerkennungssystem hin zu einem Registrierungssystem. In diesem Fall stellt ein Stiftungsregister einen Teil der Entstehungsvoraussetzungen dar, es unterliegt also der Gesetzgebung des Bundes. Ob es letztlich zu einem solchen Wandel kommt, lässt sich nur schwerlich vorhersagen, erscheint allerdings angesichts der bisherigen Reformbemühungen eher unwahrscheinlich. Praktikabler erscheint daher eine Umsetzung auf der landesrechtlichen Ebene. Dabei sollte aber, soweit möglich, versucht werden, die einzelnen Landesstiftungsgesetze aneinander anzupassen und so ein bundesweit einheitliches Regelungswerk und ein daraus folgendes gleichwertiges Schutzniveau zu gewährleisten.

IV. Rechnungslegungspublizität

Auch die Rechnungslegungspublizität der Stiftung soll in einem letzten Schritt einer Bewertung unterzogen werden. Da die Rechnungslegungspublizität nicht ohne einen Blick auf die inhaltliche Ausgestaltung der Rechnungslegung analysiert werden kann, gilt es zwischen der Erstellung der Rechnungslegungswerke einerseits und der Publizität der Rechnungslegung andererseits zu unterscheiden. Eine

effektive und zielführende Publizität ist nur dann möglich, wenn die publizierten Informationen der Öffentlichkeit eine hinreichende Bewertungsgrundlage bieten.

1. Inhaltliche Ausgestaltung der Rechnungslegung

a) Rechnungslegung nach geltendem Recht

De lege lata ist die Rechnungslegung sowohl im BGB (§ 86 S. 1 BGB i.V.m. §§ 27 Abs. 3, 666, 259, 260 BGB) als auch in den verschiedenen Landesstiftungsgesetzen kodifiziert. Soweit eine Stiftung Kaufmann im Sinne des HGB ist, finden auch die Vorschriften des Handelsrechts Anwendung (§§ 238 ff. HGB).

b) Bewertung und Reformmöglichkeiten

Die allgemeinen Vorgaben des BGB, die über § 86 S. 1 BGB auf die Stiftung anwendbar sind, genügen den Anforderungen nicht, die an eine externe Rechnungslegung zu stellen sind. Nach den Regelungen der §§ 259, 260 BGB sind eine geordnete Zusammenstellung aller Einnahmen und Ausgaben sowie ein Vermögensverzeichnis anzufertigen. Da die Stiftung auf Dauer angelegt ist, bedarf es zudem einer periodischen Rechnungslegung.⁸⁸ Die aufgrund dieser Vorschriften zu fertigenden Rechnungslegungswerke sind jedoch nur wenig aussagekräftig. Zum einen fehlt es an einer einheitlichen Regelung zur Gliederung und zum notwendigen Inhalt, zum anderen verzichtet der Gesetzgeber auf einheitliche Standards zur Bewertung verschiedener Vermögensgegenstände.

Die Defizite der bundesrechtlichen Regelungen werden auch nicht durch die – den Vorschriften des BGB vorgehenden – landesrechtlichen Normen der Rechnungslegung ausgeglichen. Bedingt durch die Zuweisung des Stiftungsrechts in den Kompetenzbereich der Landesgesetzgeber ist es insbesondere im Bereich der Rechnungslegung zu einer enormen Rechtszersplitterung gekommen.⁸⁹ So sehen die Landesstiftungsgesetze Wahlmöglichkeiten zwischen verschiedenen Arten der Rechnungslegung vor, wodurch eine länderübergreifende Vergleichbarkeit ebenso wenig

möglich gemacht wird wie eine Vergleichbarkeit zwischen Stiftungen innerhalb eines Bundeslandes. Auch weitere Vorgaben, z.B. die Anwendbarkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung stellen sich als stark uneinheitlich dar. Schwerer wiegt jedoch, dass die bestehenden Regelungen auch inhaltlich unzureichend erscheinen: Sie gewährleisten keine hinreichende Periodisierung der Rechnungslegung und schaffen durch die diversen Wahlmöglichkeiten die Gefahr einer „subjektivierten“ Berichterstattung, in der bestimmte Positionen nicht objektiv ausgewiesen werden.⁹⁰ Diese Mängel stellen eine erhebliche Gefährdung des Stiftungsvermögens dar.⁹¹

Gleichwohl wird ein Reformbedürfnis in Teilen der Wissenschaft verneint. Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe hält diesbezüglich in ihrem Abschlussbericht fest, eine Anpassung der stiftungsrechtlichen Rechnungslegung an handelsrechtliche Vorgaben sei nicht erforderlich und würde insbesondere kleine Stiftungen unzumutbar belasten.⁹² Es bedürfe neben der bei der Stiftungsaufsicht einzureichenden Jahresrechnung keiner zusätzlich zu erstellenden Bilanz.⁹³ Ein Blick auf die dargestellten Regelungsdefizite widerlegt diese Ansicht jedoch. Eine Erweiterung und vor allem Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften stellt insbesondere keine unzumutbare Belastung der Stiftungen dar. Der Gesetzgeber hat in den Vorschriften der §§ 266, 267 HGB deutlich gemacht, dass er in der Lage ist, eine an die jeweilige Größe der Gesellschaft angepasste Rechnungslegung zu schaffen. Im Schweizer Recht existiert ein zurzeit noch nicht umgesetzter Reformvorschlag für die stiftungsrechtliche Rechnungslegung.⁹⁴ Dieser Vorschlag sieht vor, die aus dem Obligationenrecht bekannten Rechnungslegungsvorschriften mitsamt der dort statuierten größenabhängigen Anpassungen auf das Stiftungsrecht anzuwenden.

De lege ferenda ist eine erhebliche Reform der stiftungsrechtlichen Rechnungslegung angezeigt. Vorbild des neu zu schaffenden Regelungskonzeptes sollten die handelsrechtlichen Vorschriften der §§ 238 ff. HGB sein.⁹⁵ Zudem erscheint es sinnvoll, einzelne Sondervorschriften für Kapitalgesellschaften – namentlich die §§ 264, Abs. 1 und 2, 266, 267, 275 und 289 HGB – ebenfalls auf die Stiftung anzuwenden. Auf diese Weise müssten Stiftungen eine inhaltlich

aussagekräftige Bilanz, eine Gewinn- und Verlustrechnung sowie einen Jahresbericht aufstellen. Aufgrund der gesetzlichen Gliederungsvorschriften würde zudem eine Vergleichbarkeit hergestellt.

2. Rechnungslegungspublizität

a) Keine Rechnungslegungspublizität *de lege lata*

De lege lata existiert – faktisch – nur eine äußerst rudimentäre Rechnungslegungspublizität. Die handelsrechtlichen Regelungen sind nur auf Kapitalgesellschaften anwendbar. Zwar unterliegen Stiftungen grundsätzlich dem Publizitätsgesetz, doch zeigt ein Blick auf die Voraussetzungen des § 1 PubLG, dass Stiftungen diese Größenmerkmale wohl in der Praxis nicht erreichen werden. Einzige Möglichkeit der Einsichtnahme in die Rechnungslegungswerke bildet der Informationsanspruch des Bürgers aufgrund des jeweiligen Landesinformationsfreiheitsgesetzes.

b) Bestehen eines Regelungsbedürfnisses

Die Frage einer Rechnungslegungspublizität ist in der Literatur nicht unumstritten.⁹⁶ Für das Bestehen eines entsprechenden Regelungsbedürfnisses spricht zunächst, dass Rechnungslegungspublizität stets ein Instrument des Gläubigerschutzes ist. Zwar wird in der Literatur vertreten, dass diese Legitimation, die aus dem Handelsrecht bekannt ist, sich nicht auf das Stiftungsrecht übertragen lasse, unter anderem da Stiftungen meist keine Rechtsgeschäfte von besonderer Gefährlichkeit oder Bedeutung abschließen würden.⁹⁷ Diese Argumentation vermag jedoch nicht vollends zu überzeugen. Die Notwendigkeit eines Gläubigerschutzes besteht bereits aufgrund der abstrakten Möglichkeit, am Rechtsverkehr und am Markt teilzunehmen; Publizität dient hier wiederum als Korrelat der Marktteilnahme.⁹⁸

Weiterhin kann eine Rechnungslegungspublizität als Ergänzung und Erweiterung der Stiftungsaufsicht dienen. Die Veröffentlichung von Jahresabschlüssen stellt eine wichtige Informationsgrundlage für potentielle Geschäftspartner oder Investoren dar. Im Fall der Stiftung

kommt potentiellen Spendern oder Zustiftern eine ebenso wichtige Rolle zu. Da durch die Veröffentlichung von aussagekräftigen Rechnungslegungswerken auch die „Gefahr“ steigt, dass unwirtschaftliche oder sogar stiftungsschädigende Praktiken der Vertretungsorgane publik werden, kommt der Rechnungslegung eine disziplinierende Wirkung zu. Zudem entsteht durch die Veröffentlichung eine Wettbewerbssituation zwischen den Stiftungen: Unter den Augen der Öffentlichkeit und potentieller Spender werden sich die Verantwortlichen einer Stiftung bemühen, eine im Vergleich zu anderen Stiftungen bessere Außenwirkung durch einen möglichst optimalen und gezielten Einsatz des Stiftungsvermögens anzustreben, bei dem nur notwendige Verwaltungskosten anfallen und der Stiftungszweck möglichst effektiv erreicht wird.⁹⁹ Zwar mag der Gedanke einer solchen „Optimierung“ zunächst stark „unternehmerisch“ klingen und auf den ersten Blick nicht mit dem Charakter der Stiftung vereinbar erscheinen. Allerdings muss beachtet werden, dass für sämtliches Stiftungshandeln die Bindung an den Stifterwillen als oberste Maxime gilt. Eine effizientere Erreichung dieses Zweckes kann also nur im Sinne des Stiftungsrechts sein. Ein weiteres Argument für eine Rechnungslegungspublizität kann in der Steigerung des Vertrauens in die Rechtsform Stiftung und - damit verbunden - auch in der Verbesserung der öffentlichen Akzeptanz der Stiftungsarbeit erblickt werden.¹⁰⁰ Mag auch das Arbeiten unter einem „Ausschluss der Öffentlichkeit“ von einigen Stiftungen als noble Zurückhaltung interpretiert werden, so lässt es sich aus Sicht der Öffentlichkeit ebenso als bewusste Abschottung interpretieren. Eine offene Darstellung der Stiftungstätigkeiten - verbunden mit einer transparenten Rechnungslegung als Beweis der gemeinwohlorientierten und dem Stiftungszweck verpflichteten Arbeit - könnte viele neue Spender dazu bewegen, den Stiftungen neues Geld zur Verfügung zu stellen. Die Gefahr einer schwindenden Stiftungsbereitschaft ist dabei recht gering. Rechtsvergleichend zeigt sich, dass die Länder, deren Stiftungskultur gemeinhin als Vorbild gilt, namentlich zum Beispiel die USA oder die Schweiz, auch die Staaten sind, die Stiftungen zu einer großen Transparenz zwingen.¹⁰¹ Eine neu einzuführende Rechnungslegungspublizität stellt sich auch nicht als unzumutbarer Mehraufwand dar.¹⁰² Die Veröffentlichung der Rechnungslegungswerke

kann einfach und kostengünstig im elektronischen Bundesanzeiger erfolgen. Auch verfassungsrechtliche Schwierigkeiten stehen einer Rechnungslegungspublizität nicht entgegen. Soweit sich eine solche Offenlegung beispielsweise an § 325 HGB orientieren würde, stehen den Interessen der Stiftung, die durch die Grundrechte auf informationelle Selbstbestimmung und die freie Berufsausübung geschützt werden,¹⁰³ Interessen der Allgemeinheit gegenüber, z.B. die Information der interessierten Öffentlichkeit, Publizität als Korrelat der Marktteilnahme.¹⁰⁴

Einen Sonderfall bildet die Rechnungslegungspublizität der gemeinnützigen Stiftung, die bereits als Korrelat der Steuerbegünstigung zu rechtfertigen sein dürfte. Gegen diese Sichtweise wird angeführt, dass die Steuerbegünstigung zwar mit einer erweiterten Kontrolle einhergehen müsse, diese aber durch die Finanzverwaltung und nicht durch die „Allgemeinheit“ erfolgen solle.¹⁰⁵ Diese Vorlagepflicht ist jedoch alleine nicht ausreichend. Das Steuerprivileg wird auf Kosten der Allgemeinheit gewährt, so dass ein legitimes Interesse der Öffentlichkeit besteht, über die (zweckmäßige) Verwendung der Stiftungsmittel informiert zu werden, die jedenfalls in Höhe des Steuerprivilegs auf einem Verzicht der Allgemeinheit beruhen.

Die Reform der stiftungsrechtlichen Rechnungslegungspublizität sollte sich an § 325 HGB orientieren. Adressat der Verpflichtung, die aufgestellten Rechnungslegungswerke unverzüglich nach deren Erstellung beim elektronischen Bundesanzeiger einzureichen, ist der Stiftungsvorstand. Klarstellend sollte in eine bundesrechtliche Regelung aufgenommen werden, dass landesrechtliche Verpflichtungen – also solche, die im Rahmen der Stiftungsaufsicht gegenüber der Stiftungsbehörde bestehen – unberührt bleiben.

V. Fazit

Die stiftungsrechtliche Publizität ist in hohem Maße reformbedürftig. *De lege lata* bestehen vor allem hinsichtlich der Informationen über die Vertretungsbefugnisse und der Rechnungslegungspublizität der Stiftungen erhebliche Regelungslücken. Verstärkt wird die unzureichende Rechtslage durch die enorme Rechtszersplitterung, die als Folge der Zuordnung des

Stiftungsrechts in den Kompetenzbereich der einzelnen Bundesländer entstanden ist. Zentrale Anliegen einer möglichen Reform sind neben der Schaffung konsistent ausgestalteter (Landes-)Stiftungsregister mit Publizitätswirkungen, die § 29 GenG vergleichbar sind, die Einführung bundesrechtlicher Vorgaben für die Rechnungslegung und Rechnungslegungspublizität der Stiftungen. Die Rechnungslegung sollte dabei nach Vorbild der handelsrechtlichen Vorschriften gestaltet werden. Ob diese – notwendigen – Reformen zeitnah zu realisieren sein werden, erscheint angesichts der bisherigen Erfahrungen fraglich. Obwohl die Problematik der „Publizität“ immer mehr in den Fokus rechtswissenschaftlicher Diskussionen getreten ist, wurde zuletzt im Jahr 2001 die Chance vertan, auch im Stiftungsrecht den bestehenden und legitimen Informationsinteressen der Allgemeinheit Rechnung zu tragen.

VI. Summary

The regulations on disclosure and publicity of foundations are at a large extent in the need of a reform. *De lege lata*, significant loopholes exist in particular with regard to the information on the power of representation and the accounting of foundations. The insufficient legal position is enhanced through the fragmentation of law, caused by the allocation of the foundation law into the competence of the federal state legislators. Central concerns of a possible – yet necessary – reform have to be the implementations of consistently build foundation registers with publicity effects (*Publizitätswirkungen*) comparable to Sec. 29 German Cooperations Act (*Genossenschaftsregister, GenG*) (at the federal states' level) and the introduction of federal regulation on the accounting of foundations as well as the publicity thereof. The accounting should be similar to the provisions already known from the German Commercial Code (*Handelsgesetzbuch, HGB*). Bearing in mind the previous experience so far, it seems questionable if these – necessary – reforms can be realized in the near future. Although the issue of „publicity“ gained more and more attention within the jurisprudential discussion, a chance to take the existing and legitimate information interests of the general public was most recently missed in the course of the foundation law's latest reform in the year 2001.

- * Der Autor ist Rechtsreferendar am Oberlandesgericht Düsseldorf. Der vorliegende Beitrag beruht im Wesentlichen auf einem Vortrag anlässlich des Gesprächskreises Stiftungsprivatrecht am 09.03.2012 in Hamburg und der im Jahr 2012 in der Schriftenreihe des Institutes für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen erscheinenden Dissertation des Autors mit dem Titel „Publizität der Stiftung – Analyse der geltenden Rechtslage und Reformvorschläge de lege ferenda“.
- 1 *Ipsen*, Staat und Stiftung – Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Standort der Stiftung privaten Rechts, in: Hauer/Goerdeler/Kreuser/von Pölnitz-Egloffstein (Hrsg.): Deutsches Stiftungsrecht 1977–1988, 1989, S. 151.
- 2 *K. Schmidt*, Handelsrecht, 5. Aufl. 1999, § 11 I 1; *Merkt*, Unternehmenspublizität – Offenlegung von Unternehmensdaten als Korrelat der Marktteilnahme, 2001, S. 2; *Fehrenbacher*, Registerpublizität und Haftung im Zivilrecht, 2004, S. 38.
- 3 Ausführlich *Vogt*, Publizität im Stiftungsrecht, Diss. Bucerius Law School 2012, im Erscheinen, Kap. 1 B. II. und III.
- 4 Die vorliegende Untersuchung beschränkt sich auf die rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts, wie sie in den §§ 80 ff. BGB geregelt worden ist.
- 5 Überblick bei *Vogt* (Fn. 3), Kap. 2. B.
- 6 Die aktuellen Landesstiftungsgesetze können auf der Homepage des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen eingesehen werden, <http://www.law-school.de/landesstiftungsgesetze.html?&L=0-school.de>.
- 7 *Ballerstedt/Salzwedel*, Soll das Stiftungsrecht bundesgesetzlich vereinheitlicht und reformiert werden, gegebenenfalls mit welchen Grundzügen? Gutachten zum 44. Deutschen Juristentag 1962, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.): Verhandlungen des vierundvierzigsten Deutschen Juristentages Hannover 1962, Band 1 (Gutachten), 5. Teil, S. 43.
- 8 *Interministerielle Arbeitsgruppe Stiftungsrecht*, Abschlussbericht, in: Hauer/Pilgram/von Pölnitz-Egloffstein (Hrsg.): Deutsches Stiftungswesen 1966–1987, 1977, S. 361, 397 f.
- 9 BT-Drucks. 8/2612.
- 10 So die damalige Rechtslage in Baden-Württemberg, Bayern (das bayerische Recht sah als erstes Landesstiftungsgesetz bereits im Jahr 1914 ein Landesstiftungsverzeichnis vor), Nordrhein-Westfalen, Niedersachsen und im Saarland.
- 11 Gesetz über die Bildung und Tätigkeit von Stiftungen v. 13.9.1990, DDR GBl. I Nr. 61 S. 1482, im Zuge der Wiedervereinigung durch Art. 9 Abs. 3 des Einigungsvertrags v. 31.8.1990 i.V.m. Art. 3 Ziffer 5 der zu diesem erlassenen Durchführungsverordnung v. 23.9.1990, BGBl. II S. 855.
- 12 BT-Drucks. 13/9320.
- 13 *Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht*, in: Bundesministerium der Justiz (Hrsg.), Abschlussbericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, 2001, S. 32.

- 14 Dazu der Überblick unter III.2.
- 15 Aus diesem Grund soll im Folgenden von „Verzeichnissen“ im Unterschied zu „Registern“ gesprochen werden. Letztere sind vom Gesetzgeber mit Publizitätswirkungen ausgestattet worden.
- 16 Hopt, in: Baumbach/Hopt, HGB, 35. Aufl. 2012, § 8 Rn. 1.
- 17 Dass Stiftungen einen kaufmännischen Geschäftsbetrieb führen können, ist anerkannt, zu den damit einhergehenden Problemen vgl. ausführlich Rawert, Die Genehmigungsfähigkeit der unternehmensverbundenen Stiftung, 1989; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger (Begr.), Kommentar zum BGB, 13. Bearb. 2011, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 136 ff.; Reuter, in: MüKo, BGB, 6. Aufl. 2012, §§ 80, 81 BGB Rn. 103 ff.
- 18 Burgard, in: Staub (Begr.)/Canaris/Schilling/Ulmer (Hrsg.), HGB, 5. Aufl. 2009, § 33 Rn. 9.
- 19 Hopt (Fn.16), § 17 Rn. 4; Burgard (Fn. 18), § 33 Rn. 21.
- 20 BayOblG, Beschl. v. 21.3.2001 – 3Z BR 355/00, NJW-RR 2001, 1688; Roth, Zum Firmenrecht der juristischen Personen i.S.d. § 33 HGB, FS Lutter (2000), S. 651, 656; Vogt (Fn.3), Kap. 2 B.I.2.b.aa.(3) m.w.N.; a.A. wonach Abweichungen vom Namen i.S.d. § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 BGB nur unter den Voraussetzungen des § 22 HGB zulässig seien: Goerdeler, Die Stiftung als Rechtsform für Unternehmen, ZHR 113 (1950), 145, 149; Burgard, Firmenrechtliche Fragen bei Verein und Stiftung, FS Werner (2009), S. 190, 198; ders. (Fn. 18), § 33 Rn. 22-24.
- 21 Roth (Fn. 20), S. 651, 663; Krafka, in: MüKo, HGB, §§ 1–104a, 3. Aufl. 2010, § 33 Rn. 12.
- 22 Hüttemann/Rawert (Fn. 17), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 168; Burgard (Fn. 18), § 33 Rn. 26.
- 23 Ausführlich dazu Vogt (Fn. 3), Kap. 2 B.I.2.b.aa.(3).
- 24 Vogt (Fn. 3), Kap. 2 B.I.2.b.bb(1); so für die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft auch Terlau, in: Michalski (Hrsg.), GmbHG, 2. Aufl. 2010, § 40 Rn. 6.
- 25 Hopt (Fn.16), § 162 Rn. 6.
- 26 Vgl. § 3 Abs. 2 Nr. 9 HambIFG; § 12 Abs. 6 NRWStiftG; § 5 Abs. 6 SachsAnStiftG; § 1 Abs. 3 ThürIFG.
- 27 § 4 Abs. 4 BaWüStiftG; § 14 Abs. 2 S. 2 BdbStiftG; § 15 Abs. 3 BremStiftG; § 3 Abs. 2 S. 2 HambStiftG; § 17a Abs. 3 S. 2 HessStiftG; § 3 Abs. 2 MVStiftG; § 17a Abs. 2 S. 3 NdsStiftG; § 12 Abs. 3 NRWStiftG; § 5 Abs. 4 RhPfStiftG; § 18 Abs. 2 S. 2 SaarStiftG; § 8 Abs. 3 S. 1 SachsStiftG; § 5 Abs. 4 SachsAnStiftG; § 15 Abs. 3 S. 1 SHStiftG; § 5 Abs. 6 ThürStiftG.
- 28 Rawert, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.): Handbuch Landesstiftungsrecht, 2011, § 10 C V.2.a); Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006, S. 569.
- 29 Für das Handelsregister: Hopt (Fn.16), § 15 Rn. 1; für das Vereinsregister:

- Schöpflin*, in: Bamberger/Roth (Hrsg.), BGB, 2. Aufl. 2010, § 68 Rn. 1; für das Genossenschaftsregister: *Fandrich*, in: Pöhlmann/Fandrich/Bloehs (Hrsg.), GenG, 4. Aufl. 2012, § 68 Rn. 1.
- 30 Zur Anwendbarkeit des § 15 HGB auf die gem. § 33 Abs. 2 S. 2 HGB einzutragenden Angaben (u.a. den Sitz der Stiftung) vgl. *Hopt* (Fn. 16), § 33 Rn. 2.
- 31 Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) vom 10.11.2006, in Kraft getreten am 1.1.2007, BGBl. I, 2006, 2553 ff.
- 32 *Fandrich* (Fn. 29), § 29 Rn. 1; *Beuthien*, GenG, 15. Aufl. 2011, § 29 Rn. 3.
- 33 *Vogt* (Fn. 3), Kap. 3 B. III. 2.b.bb.(2)(b).
- 34 Vgl. § 6 Abs. 1 BaWüStiftG; Art. 5 Abs. 4 S. 1 BayStiftG; § 5 Abs. 1 S. 3 BerlinStiftG; § 10 Abs. 1 S. 2 BdbStiftG; § 8 Abs. 2 BremStiftG; § 8 Abs. 1, 2 HambStiftG; § 9 HessStiftG; § 9 Abs. 1 S. 1 MVStiftG; § 7 Abs. 1, 3 S. 3 NdsStiftG; § 5 Abs. 1 S. 2 NRWStiftG; § 8 Abs. 3 RhPfStiftG; § 7 Abs. 1, 3 S. 2 SaarStiftG; § 9 Abs. 1 S. 2 SachsStiftG; § 21 Abs. 1, 3 SachsAnStiftG; § 5 Abs. 1, 2 SH StiftG; § 9 Abs. 1, 3 ThürStiftG.
- 35 So für die Eintragungen in das Vereins- und Genossenschaftsregister *Fehrenbacher* (Fn. 2), S. 481 f.
- 36 Vgl. VGH Mannheim, Beschl. v. 17.9.1984 – 10 S 1697/84, NJW 1985, 1573, 1574.
- 37 BVerwG, Urt. v. 12.8.1977 – IV C 20.76, NJW 1978, 338 ff.
- 38 *Merten*, NJW 1983, 1993, 1997.
- 39 Die Bedeutung der Anschrift hebt etwa die Regierungsbegründung zur Änderung des badenwürttembergischen Stiftungsgesetzes im Jahr 2003 hervor, vgl. BaWü LT-Drs. 14/8277, S. 9.
- 40 Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen, in Kraft getreten am 1.11.2008, BGBl. I, S. 2026.
- 41 Vgl. nur *Hopt* (Fn. 16), § 29 Rn. 5.
- 42 BT-Drs. 16/6140, S. 43.
- 43 So *Krafka* (Fn. 21), § 33 Rn. 10.
- 44 Vgl. BT-Drs. 16/6140, S. 35.
- 45 BT-Drs. 16/6140, S. 35.
- 46 BT-Drs. 16/6140, S. 30 f.
- 47 BT-Drs. 16/6140, S. 30.
- 48 Dazu BGH, Urt. v. 26.11.1997 – VIII ZR 22/97, NJW 1998, 976, 977.
- 49 RG, Urt. v. 13.7.2004 – V 48/04, RGZ 58, 406, 408; *Larenz/Wolf*, BGB AT, 9. Aufl. 2004, § 26 Rn. 46.
- 50 RG, Urt. v. 13.1.1930 – VI 242/29, RGZ 127, 98, 99; aus der Literatur *Hopt* (Fn. 16), § 15 Rn. 8; *Schmidt-Kessel/Kopp*, in: Kessel/Leutner/Müther (Hrsg.): Handelsregisterrecht, 2010, § 15 Rn. 38.

- 51 *Krafka* (Fn. 21), § 33 Rn. 10; ebenso auch *Vogt* (Fn. 3), Kap. 3 B.III.2.c.dd.(1).
- 52 *Krafka* (Fn. 21), § 33 Rn. 10.
- 53 Vgl. nur *Fehrenbacher* (Fn. 2), S. 481; *Roth*, Vertretungsbescheinigungen für Stiftungsorgane und Vertrauensschutz, in: *Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer* (Hrsg.), NPLY 2009, S. 65, 82.
- 54 So *Rawert* (Fn. 28), § 10 C. III. 3.; *Reuter* (Fn. 17), § 86 Rn. 11; dagegen jedoch BGH, Urt. v. 16.1.1957 – IV ZR 221/56, NJW 1957, 708; *Leptien*, in: *Soergel* (Begr.), BGB, 13. Aufl., 2000, § 167 Rn. 51; *Ellenberger*, in: *Palandt* (Begr.), BGB, 71. Aufl. 2012, § 86 Rn. 1; ausführlich dazu auch *Vogt* (Fn. 3), Kap. 3 C. II.2.
- 55 *Hüttemann/Rawert* (Fn. 17), § 86 Rn. 14; *Reuter* (Fn. 17), § 86 Rn. 11.
- 56 Vgl. II.3.a).
- 57 So BGH, Urt. v. 16.1.1957 – IV ZR 221/56, NJW 1957, 708; *Ellenberger* (Fn. 54), § 86 Rn. 1; *Leptien* (Fn. 54), § 167 Rn. 51.
- 58 *Rawert* (Fn. 28), § 10 C. III. 3.; *Reuter* (Fn. 17), § 86 Rn. 11; sich diesen anschließend *Vogt* (Fn. 3), Kap. 3 C. II.2.
- 59 Ein tabellarischer Überblick findet sich bei *Vogt* (Fn. 3), Kap. 2. B.I.3.d.aa.
- 60 Vgl. bereits oben II.2.a).
- 61 Das Fehlen der Angabe zum Sitz der Stiftung ist der Tatsache geschuldet, dass es sich bei Berlin als auch Hamburg um Stadtstaaten handelt, deren Stiftungsgesetze ausdrücklich nur auf solche Stiftungen Anwendung finden, deren Sitz in diesem Bundesland ist. Zwar ist auch die Hansestadt Bremen ein Stadtstaat, in diesem liegt aber neben der Stadt Bremen noch die Stadtgemeinde Bremerhaven.
- 62 Zu den Voraussetzungen bereits oben II.2.b).
- 63 Zu diesem Problem vgl. *Rawert*, Der Nachweis organschaftlicher Vertretungsmacht im Stiftungsrecht – Zu den Rechtswirkungen von Stiftungsverzeichnissen und aufsichtsbehördlichen Vertretungsbescheinigungen, FS Kreutz (2010), S. 825, 834.
- 64 *Vogt* (Fn. 3), Kap. 2. B. VI.2.
- 65 § 12 Abs. 6 NRWStiftG; § 5 Abs. 6 SachsAnStiftG.
- 66 § 3 Abs. 2 Nr. 9 HambIFG; § 1 Abs. 3 ThürIFG.
- 67 OLG Hamm, Urt. v. 7.12.1984 – 20 U 151/84, NJW 1985, 1846.
- 68 *Rawert* (Fn. 28), § 10 C. V. 2.; *ders.* (Fn. 63), S. 825, 831 f.; sich diesem anschließend *Vogt* (Fn. 3), Kap. 2 B.I. 3.e.aa.(2).
- 69 *Schramm*, in: *MüKo*, BGB, 6. Aufl. 2012, § 171 Rn. 10; *Habermeier*, in: *Bamberger/Roth* (Hrsg.), BGB, 2. Aufl. 2010, § 171 Rn. 8.
- 70 So *Roth* (Fn. 53), 65, 78 ff.
- 71 *Vogt* (Fn. 3), Kap. 2 B. I.3.e.aa.(2)(bb.).
- 72 Zur Einordnung der Vertretungsbescheinigungen *Rawert* (Fn. 63), S. 825, 830; a.A. *Hof*, in: *Seifart/von Campenhausen* (Hrsg.): *Handbuch-Stiftungsrecht*, 3. Aufl. 2009, § 10 Rn. 320 m.w.N.

- 73 BGH, Urt. v. 9.11.2001 – LwZR 4/01, NJW 2002, 1194, 1195.
- 74 BGH, Urt. v. 9.11.2001 – LwZR 4/01, NJW 2002, 1194, 1195.
- 75 Zu den Voraussetzungen des § 172 BGB vgl. *Ellenberger* (Fn. 54), § 172 Rn. 2; *Habermeyer* (Fn. 29), § 172 Rn. 4.
- 76 Zum Ganzen *Rawert* (Fn. 63), S. 825, 833; *Reuter* (Fn. 17), Vor § 80 Rn. 95.
- 77 *Bund-Länder-Arbeitsgruppe* (Fn. 13), S. 34.
- 78 *Andrick/Suerbaum*, NJW 2002, 2905, 2909.
- 79 *Fehrenbacher* (Fn. 2), S. 481; *Roth* (Fn. 53), 65, 82; *Vogt* (Fn. 3), Kap. 3 C.IV.3.b.bb.(1.)(a.).
- 80 *Rawert/Hüttemann* (Fn. 17), § 86 Rn. 14.
- 81 *Rawert* (Fn. 28), § 11 C. II.
- 82 Ausführlich *Vogt* (Fn. 3), Kap. 4 B.II.1.b.bb.
- 83 *Vogt* (Fn. 3), Kap. 4 B.II.2.a.bb.(2).
- 84 Ausführlich dazu *Vogt* (Fn. 3), Kap. 4 B.II.2.a.cc.
- 85 *Hüttemann*, ZHR 167 (2003), 35, 44.
- 86 *Andrick/Suerbaum* (Fn. 78), 2905, 2906; *Hertel*, ZRP 2000, 387, 388.
- 87 *Achilles*, ZRP 2002, 23, 29; *Bund-Länder-Arbeitsgruppe* (Fn. 13), S. 35.
- 88 *Orth*, in: Seifart/von Campenhausen (Hrsg.), Handbuch-Stiftungsrecht, 3. Aufl. 2009, § 37 Rn. 311.
- 89 Mit tabellarischer Übersicht *Vogt* (Fn. 3), Kap. 2 B.III.2.c.bb.(1).
- 90 *Löwe*, Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen, 2003, S. 122.
- 91 *Vogt* (Fn. 3), Kap. Kap. 3 D.III.3.a.bb.
- 92 *Bund-Länder-Arbeitsgruppe* (Fn. 13), S. 61.
- 93 Ebenda.
- 94 Schweizer BBl. 2008, S. 1598 ff.
- 95 Dies sah bereits der Gesetzentwurf der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen aus dem Jahr 1997 vor, vgl. BT-Drs. 13/9302. Dazu auch *Vogt* (Fn. 3), Kap. 4 C.I.3. Ausführlich wird eine Reform der stiftungsrechtlichen Rechnungslegung u.a. bei *Sandberg*, ZHR 164 (2000), 155 ff. diskutiert und erläutert.
- 96 Vgl. dazu ausführlicher und m.w.N. *Weitemeyer/Vogt*, npoR 3/2012, erscheint demnächst.
- 97 *Hommelhoff*, in: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 227, 229; ähnlich *Siegel*, in: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), NPLY 2006, 177, 179.
- 98 Vgl. statt vieler *Fehrenbacher* (Fn. 2), S. 481; *Roth* (Fn. 53), 65, 82. Dass Publizität im deutschen Recht zudem als Korrelat beschränkter Haftung fungiert, ist anerkannt, vgl. nur die RegBeg. zum Kapitalgesellschaften-und-Co-Richtliniengesetz, BT-Drs. 14/2353, S. 26.
- 99 Diesen Ansatz erkannte bereits die *Bund-Länder-Arbeitsgruppe* (Fn. 13), S. 60, die im Ergebnis gleichwohl ein entsprechendes Regelungsbedürfnis unter Verweis auf

den entstehenden Mehraufwand ablehnte.

- 100 Vgl. Walz, Rechnungslegung für Non-Profit-Organisationen, in: Hopt/von Hippel/Walz (Hrsg.), Non-Profit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, 2005, S. 259, 275 f.; Siegel (Fn. 97), S. 184; Burgard, NZG 2002, 697, 701; Koschmieder/Pauls/Seidemann, ZSt 2010, 1, 3.
- 101 Darauf weisen z.B. die *Bertelsmann Stiftung und das Maecenata Institut für Dritter Sektor Forschung*, in: Protokoll zum Colloquium der Expertenkommission zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts am 7. Dezember 1998, 1998, S. 27 hin.
- 102 So jedoch insbesondere die *Bund-Länder-Arbeitsgruppe* (Fn. 13), S. 61; a.A. Hommelhoff (Fn. 97), S. 227, 230 f.; Vogt (Fn. 3), Kap. 3 D.III.2.c.aa.; Weitemeyer/Vogt (Fn. 96).
- 103 Zur Anwendbarkeit der Grundrechte auf die Stiftung vgl. BVerfG, BVerfGE 118, 168, 203; *Di Fabio*, in: Maunz/Düring (Begr.), GG, 55. Erg-Lfg. 2009, Art. 2 Abs. 1 Rn. 224.
- 104 Zu diesen Fragen Vogt (Fn. 3), Kap. 3 D. III. 2.c.cc.
- 105 Schindler, Transparenz und Rechenschaftslegung von Stiftungen, in: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.): Handbuch Stiftungen, 2. Aufl. 2003, S. 273, 277; Bundesverband Deutscher Stiftungen, Stellungnahme zum Fragekatalog der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, Deutsche Stiftung 3/2000, S. III, XX.

Innovative Formen der Philanthropie – Ein Problemaufriss zu den Grenzen des geltenden Gemeinnützigkeits- und Zivilrechts

BIRGIT WEITEMEYER

- I. Einleitung
- II. Versuch einer Klassifizierung
 - 1. Beispiele
 - 2. Unterscheidung nach dem Grad der wirtschaftlichen Betätigung
- III. Rechtliche und steuerrechtliche Herausforderungen
 - 1. Organisationsstrukturen
 - 2. Grenzen des Gemeinnützigkeitsrechts
- IV. Fazit

I. Einleitung

Die neuesten Statistiken des Jahres 2012 des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen zeigen: Das Stiftungswesen boomt weiterhin. 817 rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts sind in Deutschland im vergangenen Jahr neu gegründet worden. Damit ist der Bestand an Stiftungen um 4,3 % auf 18.946 gewachsen. Obwohl ein geringer Rückgang bei den Zahlen der Neugründungen zu verzeichnen war, ist die Zunahme angesichts des seit längerem schwierigen wirtschaftlichen Umfelds im Zuge der Finanz- und Eurokrise ein gutes Signal. Spitzenreiter bei den Neugründungen sind die wirtschaftlich dynamischen Bundesländer Bayern, Baden-Württemberg, Hamburg und Nordrhein-Westfalen.¹

Zunehmend suchen unternehmerisch denkende Einzelpersonen ebenso wie Förderstiftungen von Unternehmen und Unternehmerpersönlichkeiten nach Wegen, wirtschaftliche Dynamik auch unmittelbar in sozialen

Projekten umzusetzen.² Bei diesen innovativen Ansätzen des sozialen Engagements in Form von Venture Philanthropie, Social Entrepreneurship und Social Investments handelt sich um ein Phänomen, das in seinen Erscheinungsformen vielfältig ist. Erste Ansätze lassen sich in den USA seit den 1980er Jahren ausmachen, in Europa findet das Konzept mit der Schaffung neuer Genossenschaftsformen (etwa für Arbeitslose in Italien durch die *cooperative sociali di tipo b*) im Jahr 1991 erste Verbreitung.³ Dementsprechend ist innovatives soziales Engagement bereits Gegenstand vor allem der sozial- und wirtschaftswissenschaftlichen Forschung.⁴ Die Forschergruppe EMES⁵ hat im Vergleich zwischen 15 Mitgliedstaaten der EU Kriterien für „Social Enterprise“ erarbeitet: Es handelt sich um „not-for-profit“ Organisationen, die Produkte oder Dienstleistungen anbieten, um hierdurch unmittelbar soziale Zwecke zu erfüllen.⁶ Die Stiftung Mercator lässt im Rahmen des Mercator Forscherverbundes „Innovatives Soziales Handeln. Social Entrepreneurship“ der Frage nachgehen, ob dieser Ansatz geeignet ist, die Gesellschaft nachhaltig zu verbessern.⁷ Das Centrum für Soziale Investitionen der Universität Heidelberg (CSI) hat „Soziale Investitionen als Leitbegriff einer neuen Forschungsagenda“⁸ ausgemacht. Staatliche Programme sind aufgelegt worden, um Social Entrepreneurs zu fördern⁹ und in der Öffentlichkeit wird die Verbesserung von Infrastrukturmaßnahmen für soziales Unternehmertum gefordert.¹⁰

Die rechtlichen Rahmenbedingungen von Social Entrepreneurship und deren besonderen Fragestellungen sind bislang noch kaum untersucht worden.¹¹ Dies erstaunt, ist die Grundlage erfolgreichen Handelns von Social Entrepreneurs doch das passende zivilrechtliche Rechtskleid und die angemessene steuerliche Einordnung. Im Folgenden soll der Versuch unternommen werden, Problemfelder zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Art für die verschiedenen Erscheinungsformen innovativer Philanthropie aufzuzeigen und erste Lösungsansätze anzubieten.

II. Versuch einer Klassifizierung

Zunächst stellt sich die Frage, welche Phänomene wir als innovative Philanthropie bezeichnen. Zum Teil initiiert durch andere gemeinnützige Organisationen wie Ashoka, zum Teil aber auch aus eigenem Antrieb,

wollen zumeist junge Leute die vermeintlich ausgetretenen Pfade traditioneller Hilfsangebote verlassen und neue Ideen mit einem sozialen Mehrwert ohne großen Kapitaleinsatz entwickeln. Dabei setzen sie statt Geld andere Hebelkräfte ein, so etwa die leicht verfügbaren Verbreitungsmöglichkeiten des Internet, oftmals verbunden mit kostengünstigen Mitteln wie die bloße Verbreitung und das Zugänglichmachen von Informationen, die Bündelung vieler Einzelinteressen, auch in Form einer Hilfe zur Selbsthilfe, sowie die Schaffung von sozialem und gemeinnützigem Mehrwert durch pfiffige Angebote von Waren und Dienstleistungen, für die andere gerne zahlen und hierdurch statt der üblichen Spenden zur Finanzierung der Projekte beitragen. Dies soll an einer Reihe von Beispielen verdeutlicht werden.

1. Beispiele

a) Informationsverschaffung und -verbreitung

Durch den Einsatz von Informationen und deren Verbreitung durch das Internet baut etwa ein Social Entrepreneur unter dem Label „Sozialhelden e.V.“ eine Online-Landkarte „wheelmap.org“ barrierefreier Orte auf und verhilft Behinderten zu mehr Mobilität.¹² Die Co2Online GmbH berät Private individuell online über ihre Einsparmöglichkeiten beim Energieverbrauch im Haushalt.¹³

b) Investition in Bildung

Einen weiteren wichtigen Hebel stellt die Investition in Bildung und Ausbildung dar. Die an sich alte Idee dahinter besteht darin, dass Menschen in die Lage gebracht werden, ihr Leben selbst zu meistern. Obwohl schon die allgemeine Schulpflicht auf diesem Gedanken aufbaut, zeigt sich, dass die bestehenden Strukturen in den staatlichen Schulen aufgrund geänderter und problematischer Verhältnisse in Familie und Gesellschaft sowie der negativen Wirkung eines übermäßigen Medienkonsums oftmals nicht ausreichen, um alle jungen Menschen zu erreichen. Hier engagiert sich etwa die Breuninger Stiftung, indem sie pädagogische Werkstätten als lokale Schnittstellen zwischen Schulen,

Kindertagesstätten und Eltern finanziert oder ein Schulprojekt in Berlin-Moabit unterstützt und dort eine messbare Steigerung der fortgeschrittenen Lesefähigkeiten von 15 auf 90 % erwartet.¹⁴ Die Organisation Teach First Deutschland gemeinnützige GmbH vermittelt jungen Menschen die Möglichkeit, sich zwei Jahre lang in der Ausbildung zu engagieren.¹⁵ Die SchlaU (Schulanaloger Unterricht-)Schule bietet jungen Asylanten über 16, die keiner Schulpflicht unterliegen, die Möglichkeit, in zwei Jahren Deutsch zu lernen und einen berufsqualifizierenden Schulabschluss zu erreichen.¹⁶

c) Hilfe zur Selbsthilfe

Eine klassische Form der Hilfe zur Selbsthilfe bieten genossenschaftsähnliche Organisationen. Welche Leistungen seit dem vorletzten Jahrhundert Selbsthilfeorganisation in Form der Genossenschaften (Einkaufs-, Konsum-, Kredit-, Wohnungs- und landwirtschaftliche Genossenschaften) auf den Gedanken von *Schulze-Delitzsch* und *Raiffeisen* basierend erbracht haben, wird oftmals nicht mehr zutreffend gewürdigt. Erst der Friedensnobelpreisträger *Mohamed Yunus* mit seiner Grameen-Bank hat vielen in das Bewusstsein gerückt, dass die Vergabe von Mikrokrediten an Mittellose zu erschwinglichen, auf dem Markt sonst nicht erhältlichen Konditionen ein probates Mittel der Entwicklungsförderung sein kann.¹⁷ Auch hierzulande entstehen neue genossenschaftliche Strukturen. So bündelt die Regionalwert AG¹⁸ das Geld und die Interessen von Kleinaktionären zur Investitionen in ökologische Landwirtschaft und versorgt ihre Aktionäre mit einer Rendite in Form von Geld und von ökologischem „Mehrwert“, in England bietet „The Peoples Supermarket“ seinen Genossen ökologische, hochwertige und kostengünstige Lebensmittel an,¹⁹ „Dorfläden“ gewährleisten in der Form von Vereinen oder Genossenschaften die Selbstversorgung vor Ort und schaffen kommunikative Treffpunkte²⁰ und Energiegenossenschaften erzeugen Ökostrom und setzen sich für eine nachhaltige Energieerzeugung vor Ort ein, die „be! – BürgerEnergie Stuttgart“²¹ etwa durch den Bau von Solaranlagen auf öffentlichen Gebäuden. Hilfe durch Betroffene bietet auch der von *Katja Urbatsch* gegründete Verein „ArbeiterKind.de“, der Studienanfängern hilft, die Schwellenangst vor der

Hochschule zu verlieren.²²

d) Soziales Unternehmertum am Markt

Eine weitere Gruppe innovativer Social Entrepreneurs bietet Waren oder Leistungen auf dem allgemeinen Markt an, um Angestellte zu fördern oder mit ihren Erträgen gemeinnützig tätig zu werden. Ein Beispiel sind die rund 300 lokalen Oxfam-Läden, deren Geschäftsmodell darin besteht, von Privaten gespendete Secondhandwaren in attraktiv aufgemachten Shops mit einer geringen Gewinnmarge zu veräußern. Organisiert ist Oxfam in Deutschland in Form eines Vereins als Träger der gewerblichen Oxfam Deutschland Shops GmbH. Der Verein wird von hauptamtlichen Mitarbeitern geführt, die 36 Läden werden von mehr als 2.000 ehrenamtlichen Mitarbeitern geleitet. Der Verein finanziert sich zu 26 % aus Spenden, zu 32 % aus Zuwendungen für Projekte und Kampagnen und zu 40 % aus den Erträgen aus den Shops. Im Jahr 2009 erwirtschafteten die Shops in Deutschland einen Nettoumsatz von 7,3 Mio. EUR, von denen 1,8 Mio. EUR Projekten in der Dritten Welt zur Verfügung gestellt wurden.²³

Typisch für diese Gruppe von Unternehmen ist auch „Dialog im Dunkeln“ in Hamburg. Träger ist inzwischen die gewerbliche Consens Ausstellungs GmbH, daneben existiert ein gemeinnütziger Förderverein e.V. Dialog im Dunkeln.²⁴ Das Unternehmen beschäftigt in Hamburg 50 blinde Mitarbeiter, die Sehende in dunklen Ausstellungs- und Restauranträumen mit den Sinneswahrnehmungen in einer dunklen Welt vertraut machen. In vielen Ländern der Welt hat das Konzept inzwischen Verbreitung gefunden. Ähnliche Ansätze verfolgt die dänische Organisation Specialisterne, die Autisten zu IT-Spezialisten ausbildet,²⁵ oder Arbeit für Behinderte (AfB), die rund 150 behinderte Menschen damit beschäftigt, gebrauchte Laptops zu überholen und günstig an sozial Benachteiligte zu verkaufen.²⁶

e) Transparenz, Vernetzung und Förderung anderer NPOs

Ein weiterer Ansatz schafft Informationen über gemeinnützige Organisationen, lenkt Spendengelder in bestimmte Projekte und bewegt

Privatleute durch die Schaffung von Vertrauen oder durch innovative Formen des Spendens zu Zuwendungen. So soll die Initiative von „Deutschland rundet auf“ dazu dienen, dass Privatleute bei den beteiligten Einzelhandelsunternehmen durch das Aufrufen auf den nächsten 10-Cent-Betrag viele kleine Beträge spenden.²⁷ Social Entrepreneurs dient das Internet dazu, etwa über Betterplace.org,²⁸ Spender und soziale Einzelprojekte zusammenzubringen. Dabei werden die präsentierten Non-Profit-Organisationen auf der Grundlage systematischer Erfassung, Evaluationen und eines Vergleichs im Hinblick auf ihre Arbeitsfelder, Wirkungsweisen und ihre Leistungsfähigkeit für die Spender transparenter gemacht. Auch die von der Bertelsmann Stiftung zusammen mit anderen Akteuren gegründete Phineo gAG versucht einen sozialen Marktplatz zu schaffen, der durch größere Transparenz der untersuchten Non-Profit-Organisationen die Angebote mit der größtmöglichen gesellschaftlichen Wirkung deutlich macht, hierdurch die knappen Spendengelder in die besten Organisationen fließen lässt und unter den spendensammelnden Organisationen einen Wettbewerb initiiert, wie er vergleichbar auf dem For-Profit-Markt um Nachfrager herrscht.²⁹ Das Analyseverfahren wurde gemeinsam mit der britischen Organisation New Philanthropy Capital entwickelt, mit der die Bertelsmann Stiftung und die Adessium Foundation in den Niederlanden eine internationale Einrichtung „Social Impact Analysts (SIA) Association“ mit Sitz in London gegründet haben, um länderübergreifend Methoden zur Analyse sozialer Wirkungen weiter zu entwickeln.³⁰

Der Förderung der Tätigkeit anderer gemeinnützig, ehrenamtlich oder sozial innovativ tätiger Personen verschrieben haben sich auch Organisationen, die diesen Förderung in Form von Know How, Anschubfinanzierung, Werbung oder ideeller Unterstützung anbieten. Die Hebelwirkung wird hier vor allem dadurch erzielt, dass Einzelpersonen aus eigenem Antrieb Ideen und Innovationen in sozialen Bereichen entwickeln und nach der Anschubförderung selbstständig am Markt agieren sollen. Hierzu gehört die BonVenture Gruppe, die Spendern in Form eines Investmentfonds die Möglichkeit bietet, sich an einer Gruppe sozialer und gemeinnütziger Projekte als Kommanditisten oder in Form von Spenden zu beteiligen, die nach bestimmten Kriterien ausgewählt, geprüft und zum Teil auch anschubfinanziert, beraten und angeleitet werden. Wie in einem

normalen Fonds soll die Streuung im Portfolio helfen, das Gesamtrisiko der sozialen Investition zu senken, falls sich eine Organisation oder ein Projekt als nicht wirkungsvoll erweist. Soweit die Investoren Gewinne erwirtschaften, werden diese in Form von Zuwendungen und Spenden an die gemeinnützige Fonds-GmbH transferiert.³¹

Ein ähnliches Projekt ist Ashoka, in den 1980er Jahren von einem McKinsey-Berater gegründet, sowie die Schwab Foundation des Weltwirtschaftsforum-Gründers *Klaus Schwab*. Ashoka ist durch einen ihrer Geförderten berühmt geworden, den Mikrokredit-Banker und Friedensnobelpreisträger *Mohamed Yunus*. Auch kleinere Initiativen nutzen diesen Ansatz. So finanziert die „brandstiftung“ das Social Lab Köln, einen Verbund von zwölf Social Entrepreneurs im Bildungsbereich, die dort Informationen, Know How und Kontakte austauschen.³² Der Vermittlung von Know How und der Förderung der Bereitschaft zu ehrenamtlicher Tätigkeit dienen schließlich Freiwilligenbörsen.³³

2. Unterscheidung nach dem Grad der wirtschaftlichen Betätigung

Diese erste grobe Klassifizierung soll als Einstieg in die Untersuchung der sich stellenden rechtlichen Probleme dienen. Innovative Herangehensweisen gemeinnütziger Organisationen sind naturgemäß nicht schematisch einzuordnen. Sie zeichnen sich aber oftmals dadurch aus, dass eine Leistung am Markt gegen Entgelt angeboten und zugleich ein sozialer Mehrwert angestrebt wird. Im Rahmen eines gemeinsamen Aufrufs „für mehr Unternehmertum im Sozialen Sektor“ kategorisieren Förderorganisationen von Social Entrepreneurship die Finanzierung der Sozialunternehmer in den Kategorien Innovative Philantrophie, Social Business und Social Entrepreneurs.³⁴

a) Innovative Philantropie

Viele Sozialunternehmer vervielfältigen „die Wirkung von Spenden oder staatlichen Zuwendungen, indem sie etwa ihre Zielgruppen selbst statt zu Leistungsempfängern zu Problemlösern machen, Freiwillige und Sachmittel einwerben und damit nachhaltig wirtschaften.“³⁵ Diese Strukturen sind gesellschaftsrechtlich wie steuerrechtlich eher

unproblematisch, da keine Einnahmen am Markt erzielt werden.

b) Social Business

Daneben gibt es die als Social Business bezeichneten Organisationen, die sich vollständig selbst finanzieren, für ihre Eigentümer keine finanzielle Rendite, sondern eine soziale „Rendite“ erzielen und ihre Profite vollständig reinvestieren.³⁶ Gemäß dem Untertitel einer Untersuchung von *Harbrecht* ist ihr Motto „Gewinn ist Mittel, nicht Zweck“.³⁷ Diese Organisationen sind zunächst ohne Weiteres steuerpflichtig, soweit sie wirtschaftlich leistungsfähig sind. Wenn geringe Gewinne im Jahr der Erwirtschaftung bereits wieder investiert werden, fallen Ertragsteuern nur in bescheidenen Umfang an. Die Umsatzsteuerpflicht bleibt hiervon aber unberührt. Angesichts der geringen Gewinnmargen muss die Rechtsform einfach zu handhaben und kostengünstig sein. Ob der Verein, die Genossenschaft, die Unternehmergesellschaft oder sogar eine Personengesellschaft hierfür geeignet sind, darauf wird noch einzugehen sein.

Soweit diese Sozialunternehmen einen gemeinnützigen Zweck verfolgen, etwa der Erziehung, der Jugendhilfe oder der Volksbildung dienen, kann es sich bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen um einen ertragsteuerlich privilegierten Zweckbetrieb nach den §§ 65 ff. AO handeln. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG wird für Zweckbetriebe unter der Voraussetzung, dass sie zu umsatzsteuerpflichtigen Konkurrenten nicht in unmittelbaren Wettbewerb treten, der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % gewährt. Steuerpflichtig sind diese Unternehmen auch, wenn sich die Anregung einiger Akteure im Social Business durchsetzen sollte, wonach diese Unternehmen neben der Verfolgung des sozialen Zwecks aufgefordert sind, 25 % Gewinnbeteiligung für die Mitarbeiter, 37,5 % Spenden an andere Organisationen und 37,5 % Gewinnbeteiligung für soziale Investoren vorzusehen.³⁸ Allerdings wird vorgeschlagen, derartige Modelle, bei denen sozialen Investoren nur eine maßvolle Rendite gewährt wird, gänzlich steuerfrei zu stellen. *Rainer Höll* rekurriert hierzu auf die im früheren deutschen Recht vorgesehene Möglichkeit, bei Renditen von 5 % (KStG 1925) bzw. 4 % (KStDV 1935), und damit unter dem damals marktüblichen Zinssatz, noch von Gemeinnützigkeit auszugehen,³⁹ sowie

auf einen Vorschlag von *Rodney Schwartz*, Gründer der Förderorganisation *ClearlySo*,⁴⁰ Sozialunternehmer durch Steuererleichterungen zu belohnen.⁴¹

c) Social Entrepreneurs mit Finanzierungsmix

Eine dritte Gruppe von Sozialunternehmern erwirtschaftet ihre Mittel ebenfalls selbst, jedoch ergänzt durch Spenden und Fördergelder.⁴² Auf derartige Doppelzwecke sind die bestehenden Gesellschaftsrechtsformen sowie das geltende Gemeinnützigkeitsrecht nicht eingestellt. Ob sich hieraus ein rechtspolitischer Änderungsbedarf ergibt, dem soll nachfolgend ebenfalls nachgegangen werden.

d) Förderer von Social Entrepreneurship

Soweit sich die Tätigkeit der Social Entrepreneurs darin beschränkt, andere Gemeinnützige, Ehrenamtliche oder unternehmerisch handelnde Sozialunternehmen durch Information, Vernetzung oder finanzielle Hilfe zu unterstützen, stellt sich die Frage, ob dies noch eine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit im Sinne der §§ 52 Abs. 2 Nr. 25, 57 AO darstellt.

III. Rechtliche und steuerrechtliche Herausforderungen

1. Organisationsstrukturen

Die Basis für erfolgreiches Engagement von Social Entrepreneurs bilden passende zivilrechtliche Rechtsformen.

a) Einzelpersonen

Solange die Social Entrepreneurs, gerade in der Anfangsphase, als Einzelpersonen handeln, können sie ihre persönliche Haftung für finanzielle Risiken aus rechtsgeschäftlichen Verbindlichkeiten, aus eigenen Pflichtverletzungen gem. §§ 280, 276 BGB oder §§ 823, 276 BGB oder dem von Hilfspersonen i.V.m. § 278 BGB und § 831 BGB nicht

begrenzen. Die einzige, wenig praxistaugliche, Möglichkeit besteht darin, mit einzelnen Gläubigern individuelle Haftungsbeschränkungen zu vereinbaren, vgl. § 276 Abs. 3 BGB. Zudem können nur Organisationen in der Form einer Körperschaft nach § 51 Abs. 1 AO den Status der Gemeinnützigkeit erlangen, also steuerfreie Einnahmen generieren (§ 5 KStG, § 9 GewStG) und als Sonderausgaben steuerbegünstigt Spenden empfangen (§ 10b EStG). Die von *Benjamin Ullrich* in seiner Dissertation „Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit – die gemeinnützige GmbH und andere Rechtsformen im Spannungsfeld zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht“ entwickelte These, auch rechtsfähigen Personengesellschaften solle *de lege ferenda* die steuerliche Gemeinnützigkeit zuerkannt werden,⁴³ verdient vor diesem Hintergrund durchaus weitere Beachtung.

b) Idealverein versus wirtschaftlicher Verein oder Genossenschaft

aa) Verein

Gleichwohl sollte - neben dem Abschluss einer diese Risiken umfassende Haftpflichtversicherung – bei einer umfangreicheren Tätigkeit aus Haftungsgründen die Gründung einer juristischen Person, also eines Vereins, einer Genossenschaft oder einer Kapitalgesellschaft erwogen werden. Wollen Social Entrepreneurs einen Idealverein gründen, kommt dieser zwar ohne ein haftendes Mindestkapital aus, jedoch sind mindestens sieben Gründer erforderlich, § 56 BGB. Die Rechtsform eignet sich daher vor allem dann, wenn mehrere Personen ihre Interessen bündeln, um etwa im Rahmen der Selbsthilfe einen Dorfladen zu betreiben. Werden solche Vereine jedoch überwiegend wirtschaftlich tätig, handelt es sich von der Struktur her um einen wirtschaftlichen Verein im Sinne des § 22 BGB. Diese Rechtsform wird durch die zuständigen Vereinsbehörden nur in Ausnahmefällen erlaubt, wenn keine andere passende Rechtsform zumutbar ist.⁴⁴ Hintergrund ist, dass wirtschaftliche Betätigungen zum Schutz des Rechtsverkehrs vorrangig in den Formen der Kapitalgesellschaften oder der Genossenschaft durchgeführt werden sollen.⁴⁵ Während wirtschaftliche Vereine bislang nur für urheberrechtliche Interessenvereinigungen wie die

Verwertungsgesellschaft Wort, aus historischen Gründen für land- und fortwirtschaftliche Erzeuger- und Forstbetriebsgemeinschaften oder aufgrund von § 14 StBerG für Lohnsteuerhilfvereine zugelassen worden waren, gehen einige Landesverwaltungen dazu über, für Dorfläden die Rechtsform des wirtschaftlichen Vereins wieder zu beleben.⁴⁶

Die gegenwärtige Rechtslage ist geprägt von fehlender Rechtssicherheit für die Einordnung als wirtschaftlicher Verein, während für historisch gewachsene Vereine ein Vollzugsdefizit herrscht, wenn diese sich im Lauf der Zeit zu wirtschaftlichen Vereinen entwickeln.⁴⁷ Nach einem Vorschlag des Bündnis Gemeinnützigkeit soll § 22 BGB in der Weise klarer gefasst werden, dass Vereine, die steuerlich als gemeinnützig anerkannt sind, trotz einer auch umfangreichen wirtschaftlichen Tätigkeit, im Rahmen eines Zweckbetriebs oder eines unschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, auch zivilrechtlich unbeanstandet Idealvereine sind.⁴⁸ Ob diese Rückverweisung des Zivilrechts in das Steuerrecht gesetzessystematisch angemessen ist, mag bezweifelt werden. Denn das Zivilrecht dient mit der Bereitstellung der Rechtsformen für privatautonomes Handeln dem Schutz des Rechtsverkehrs auf der einen und dem Schutz der Handelnden vor der persönlichen Haftung auf der anderen Seite und damit einem anderen Zweck als das Steuerrecht. Steuerrechtlich geht es darum, auf der Grundlage des Gleichbehandlungsgebots des Art. 3 Abs. 1 GG die Steuerpflichtigen nach dem Maßstab ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung des Gemeinwesens heranzuziehen. Im Gemeinnützigkeitsrecht sollen die selbstlos die Allgemeinheit fördernden Organisationen steuerlich bevorzugt werden, unter Abwägung mit den angemessenen Belangen ihrer for-profit handelnden Wettbewerber.⁴⁹ Es muss daher bezweifelt werden, ob für beide Regelungsaufgaben zwangsläufig gleiche Voraussetzungen geschaffen werden können.

Davon abgesehen besteht zwar bei Mittelbeschaffungsbetrieben für gemeinnützige Projekte wie bei den Oxfam-Läden daneben ein ideeller Hauptzweck, so dass die Mittelbeschaffung durch die Läden einen unschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne dieses Vorschlags begründen könnte. Der gemeinsame Betrieb eines Dorfladens, der Energiegewinnung oder der Unterstützung der ökologischen Landwirtschaft dient überwiegend und unmittelbar ausschließlich

wirtschaftlichen Zwecken seiner Mitglieder in Form von verbilligtem Warenbezug oder einer geringen Rendite (*low-profit*), so dass der Idealverein auch mit der vorgeschlagenen Änderung nicht die passende Rechtsform darstellen würde.

Es wird daher stattdessen dafür plädiert, nach dem Vorbild von § 14 StBerG für Lohnsteuerhilfvereine einheitliche Voraussetzungen festzulegen, unter denen von einem Bedürfnis für wirtschaftliche Vereine auszugehen ist, d.h. wenn nach Größe und Struktur, bezogen auf Umsatz- und Gewinn Grenzen sowie bei überwiegend ehrenamtlicher Mitarbeit, nicht genug Gewinn für die Rechtsform der GmbH, der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) oder der kleinen Genossenschaft erwirtschaftet wird.⁵⁰ Hierdurch wird auch die uneinheitliche Verwaltungspraxis in den Ländern vereinheitlicht, die private Kindertagesstätten teils als Idealverein anerkennen, teils als wirtschaftliche Vereine einstufen.⁵¹

bb) Kleine oder Mini-Genossenschaft

Aber auch Genossenschaften, selbst in der Form der kleinen Genossenschaft, sind häufig keine gangbare Alternative. Gerade für Organisationen im Low-Profit-Bereich sind die rund 1.500 EUR bis 3.000 EUR Prüfungsgebühren, die eine Genossenschaft für die Pflichtprüfung bei einem Prüfungsverband aufzubringen hat, kaum zu erwirtschaften.⁵² Die kleine Genossenschaft mit erleichterten Organisationsvoraussetzungen ist nach § 24 GenG auf maximal 20 Mitglieder beschränkt, was für einen Dorfladen oder eine Bürger-Energiegenossenschaft zu wenig sein kann. *Bösche* plädiert deshalb für eine Gleichbehandlung des Vereins mit der Genossenschaft, wie sie in der Schweiz gehandhabt wird. Dort haben sich beide Rechtsformen bei Erreichen bestimmter Größenklassen einer Jahresabschlussprüfung zu unterziehen. Ist das nicht der Fall, wird eine geeignete Revisionsstelle gewählt, die nur einen eingeschränkten und damit kostengünstigeren Prüfungsauftrag hat.⁵³ Der Petitionsausschuss des Bundestages unterstützt daher zu Recht Überlegungen des Bundesjustizministeriums, kleine Genossenschaften von der Pflichtmitgliedschaft in einem genossenschaftlichen Prüfungsverband sowie den dabei vorgesehenen Pflichtprüfungen zu befreien und hat

einstimmig beschlossen, dem Ministerium eine dahingehende Petition „zur Erwägung“ zu überweisen und den Fraktionen des Bundestages zur Kenntnis zu geben.⁵⁴

Letztlich sollte auf dieser Grundlage in Deutschland über die Schaffung einer Mini-Genossenschaft nachgedacht werden. Durch diese Rechtsform mit ihren Publizitäts- und Prüfungspflichten ist eine wirtschaftliche Betätigung zugunsten der Genossen erlaubt, wird der Rechtsverkehr ausreichend geschützt und gewährleistet, dass die Genossen keine Gewinnmaximierung anstreben. Mit der Mini-Genossenschaft könnte mit geringfügigen gesetzlichen Änderungen für Selbsthilfeaktivitäten im Rahmen von Social Business die passende Low-Profit-Rechtsform bereitgestellt werden.

c) GmbH oder UG?

Wird der Social Entrepreneur tatsächlich überwiegend am Markt tätig und bietet Leistungen gegen Entgelt an Dritte an, wird häufig die Rechtsform einer für alle Zwecke offen stehenden Kapitalgesellschaft gewählt. Für die Gründung einer GmbH sind allerdings 25.000 EUR an Stammkapital aufzubringen, § 5 GmbHG. Während größere Non-Profit-Organisationen als Trägerkörperschaften solcher For-Profit-GmbHs (etwa im Falle von Oxfam oder der Start-Stiftung gGmbH der Gemeinnützigen Hertie-Stiftung⁵⁵) diesen Betrag leicht aufbringen können, ist dies für Einzelpersonen als Social Entrepreneurs schwieriger.

Als Alternative mit geringerem Kapitalbedarf kommt seit dem MoMiG⁵⁶ die als Antwort auf ausländische Rechtsformen ohne Mindestkapital geschaffene Unternehmergesellschaft in Betracht, die als „UG (haftungsgeschränkt)“ firmieren muss, § 5a GmbHG. Die UG bietet wie die GmbH eine Beschränkung der Haftung auf das Gesellschaftsvermögen, § 13 GmbHG, kann aber ohne ein Mindestkapital gegründet werden. Allerdings hat die UG nach § 5a Abs. 3 GmbHG jedes Jahr ein Viertel ihres Jahresgewinns in eine Kapitalrücklage einzustellen, bis ein Betrag von 25.000 EUR erreicht ist. Hier war fraglich, ob eine gemeinnützige Organisation gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung verstößt, wonach sie ihre Erträge, die Spenden sowie die Zuwendungen innerhalb von zwei Jahren nach Erhalt für gemeinnützige Zwecke verwenden muss,

§ 58 Abs. 1 Nr. 5 AO, wenn sie die Kapitalrücklage bedient. Denn nach § 58 Nr. 7a AO darf sie nur ein Drittel ihrer Einnahmen aus der Vermögensverwaltung und höchstens 10 % der sonstigen Mittel, d.h. aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Zweckbetrieben und Spenden, einer freien Rücklage zuführen. Hat die Organisation keine oder nur geringe Einnahmen aus ihrem Vermögen oder aus Spenden, dann ist offenbar, dass der erlaubte Betrag von 10 % aus ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb⁵⁷ weniger ist als die nach § 5 Abs. 1 GmbHG erforderliche Kapitalrücklage von einem Viertel des Gewinns, mithin 25 %.

Hierzu hatte das Bayerische Landesamt für Steuern mit Verfügung vom 31.3.2009 vertreten, soweit nach Gesellschaftsrecht zwingend eine Rücklage zu bilden sei, stünden diese Mittel nicht frei zur Verfügung und müssten daher auch nicht zeitnah ausgegeben werden.⁵⁸ Auf dieser noch unsicheren Rechtsgrundlage sind immerhin bereits eine Reihe von gemeinnützigen Unternehmergesellschaften, also die geradezu wörtliche Entsprechung für „Social Entrepreneurship“, gegründet worden. Inzwischen hat sich das BMF im Anwendungserlass zur AO (AEAO) dieser Auffassung angeschlossen.⁵⁹ Dem ist zuzustimmen, denn das Stammkapital einer gemeinnützigen GmbH ist von der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ausgenommen.⁶⁰ Die Einstellung in die Pflichtrücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG ist wirtschaftlich und rechtlich nichts anderes als eine gezwungene Kapitalerhöhung.⁶¹ Kapitalerhöhungen gemeinnütziger Kapitalgesellschaften werden aber bereits nach § 58 Nr. 11 AO erlaubt.⁶² Gleichwohl sollte der Gesetzgeber aus Gründen der Rechtssicherheit die Klarstellung im AEAO in § 58 Nr. 11 e) gesetzlich aufnehmen.

d) Die gemeinnützige Aktiengesellschaft

Als neuer Akteur im Gemeinnützigkeitssektor findet vermehrt die AG Zuspruch, so etwa die Berliner Zoo AG. Ihr Vorteil ist, dass man Interessierte in Form von Aktionären an der Organisation beteiligen kann. Dies bietet sich an, wenn eine größere Zahl von Akteuren gebündelt werden soll, weil der Vorstand einer AG anders als der Geschäftsführer der GmbH keinen Weisungen der Gesellschafter unterworfen ist, § 76

AktG, und daher das Unternehmen im Tagesgeschäft eigenständig nach unternehmerischen Leitlinien führen kann. Zudem kann man den Beteiligten mit einer Aktie einen eher symbolischen Gegenwert für ihre Beteiligung in die Hand geben. Denn ist die AG gemeinnützig, kann der Aktionär lediglich seine Einlage zurückerhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO), an einem Liquidationsgewinn darf er nicht teilhaben und es dürfen keine Dividenden ausgeschüttet werden, was in der Satzung zu regeln ist.⁶³

e) Benötigen wir neue Rechtsformen nach ausländischen Vorbildern?

Einer neuen Rechtsform nach anglo-amerikanischen Vorbildern bedarf es nicht. Die US-Amerikanische Low Profit Limited Liability Company ermöglicht die Verfolgung sozialer Zwecke ohne ein Mindestkapital, aber mit Haftungsausschluss für die Gesellschafter. Die Gesellschaft muss sozialförderliche Ziele erreichen.⁶⁴ Die häufigste Verbreitung von NPOs in England findet die Company Limited by Guarantee, die wie der deutsche Verein Mitglieder ohne Anteil am Vereinsvermögen und eine Haftungsbeschränkung aufweist und dessen Zweck gemeinnützig sein muss.⁶⁵ Die im Jahr 2004 eingeführte neue UK-Rechtsform der Community Interest Company für Social Entrepreneurs steht für gemeinnützige Zwecke zur Verfügung, es bestehen aus Gründen des Gläubigerschutzes aber hohe Publizitätspflichten.⁶⁶ Durch den Charities Act 2006 wurde in UK die Charitable Incorporated Organisation als neue Rechtsform für Charities geschaffen, deren Umsetzungsregeln aber erst im Jahre 2011 geschaffen worden sind, so dass noch keine Erfahrungen hiermit vorliegen.⁶⁷ Dabei handelt es sich aus der Sicht der Praxis eher um Rechtsformen, die infolge ihrer engen Voraussetzungen ähnlich einer Zertifizierung Spendern, Stiftern und sozialen Investoren Seriosität gewährleisten.⁶⁸ In Deutschland stehen mit Verein, Genossenschaft und gemeinnütziger Aktiengesellschaft nach Umsetzung der oben genannten Reformen geeignete Rechtsformen für soziales Engagement zur Verfügung.

2. Grenzen des Gemeinnützigkeitsrechts

a) Doppelstrukturen oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb?

Aus steuerlichen Gründen wird häufig eine Doppelstruktur aus einer For-Profit-GmbH und einem gemeinnützigen Trägerverein gewählt, die allerdings zusätzliche Kosten aufgrund der notariellen Beurkundung der GmbH, der Eintragung im Handelsregister und der Bilanzierungspflicht auslöst.⁶⁹ Für Entrepreneurs in der Start-up-Phase kann es aber auch denkbar sein, eine gemeinnützige UG zu gründen und den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zunächst unterhalb der Bagatellgrenze von 35.000 Euro Einnahmen steuerfrei zu vereinnahmen, § 64 Abs. 3 AO. Nehmen diese Tätigkeiten an Umfang zu, kann dieser Bereich erst partiell versteuert und dann ganz ausgegliedert werden. Eine Ausgliederung einer umfangreichen wirtschaftlichen Tätigkeit einer gemeinnützigen Organisation wird als erforderlich angesehen, weil die wirtschaftliche Tätigkeit der gemeinnützigen Organisation nach § 63 Abs. 3 AO einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet, der unter lange Zeit nicht abschließend geklärten Umständen nach Auffassung der Finanzverwaltung die Gemeinnützigkeit der gesamten Organisation in Frage stellen konnte, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit in der Weise Überhand nimmt, dass sie der gesamten Organisation „das Gepräge gibt“, weil die Organisation dann nicht mehr selbstlos im Sinne des § 55 AO, sondern eigenwirtschaftlich tätig sei.⁷⁰ Dies hat man in der Praxis durch die Schaffung der Doppelstruktur durch Ausgliederung auf eine Tochterkapitalgesellschaft vermieden.

Nach zutreffender, von *Rainer Hüttemann* entwickelter Auffassung lässt sich diese Einschränkung dem Gebot der Selbstlosigkeit nach § 55 Abs. 1 S. 1 1. Hs. AO nicht entnehmen. Denn selbstlos handelt eine Organisation bereits dann, wenn sie ihre Mittel nicht, auch nicht verdeckt, an Mitglieder oder Angestellte ausschüttet, sondern die Gewinne aus einer auch umfangreichen wirtschaftlichen Tätigkeit oder aus der Vermögensverwaltung in vollem Umfang dem ideellen Zweck zukommen lässt.⁷¹ Auch findet sich im Wortlaut des § 55 Abs. 1 S. 1 AO keine Grundlage für eine wie auch immer geartete Geprägetheorie. Die Geprägetheorie setzt voraus, dass unter der Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke im Sinne von § 55 Abs. 1 S. 1 AO gerade solche Tätigkeiten zu verstehen sind, mit denen selbst keine gemeinnützigen Zwecke verfolgt werden, die also nur der Mittelbeschaffung dienen. Dies ist aber – darauf wurde von anderer Seite

bereits hingewiesen⁷² – aufgrund des Satzbeginns („Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch [...]“) nicht der Fall. Der Aussagegehalt der Norm beschränkt sich somit auf Fragen der Mittelverwendung und nicht der Mittelerzielung. Richtigerweise sind daher die bisherigen Aussagen der Finanzverwaltung in Nr. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO zur Geprägetheorie mit der Neuregelungen des Anwendungserlasses zur AO (AOAE)⁷³ gestrichen worden.

Damit sind wirtschaftliche Betätigungen gemeinnütziger Organisationen nun aber nicht grenzenlos erlaubt. In der Rechtsprechung des BFH und im Schrifttum ist bereits darauf hingewiesen worden, dass das Gebot der Ausschließlichkeit nach § 56 AO der wirtschaftlichen Tätigkeit gemeinnütziger Organisationen Grenzen setze. Nach § 56 AO darf eine gemeinnützige Körperschaft ausschließlich ihre steuerbegünstigten Zwecke verfolgen. Dabei ist Zweck im Sinne eines Haupt- oder Endzwecks zu verstehen, der die Erwirtschaftung von Einnahmen zur Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks als Nebenzweck nicht ausschließt.⁷⁴ Daraus wird gefolgert, dass eine Organisation nicht wegen zu hoher, sondern eher wegen zu geringer Einnahmen der Mittelbeschaffungsbetriebe gegen das Gebot der Ausschließlichkeit verstoßen könne, wenn der Unterhalt dieser Betriebe zum Selbstzweck werde.⁷⁵ Dies sei insbesondere der Fall, wenn an wenig profitablen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben festgehalten wird, obwohl andere Investitionsmöglichkeiten zur Verfügung stehen, die höhere Erträge versprechen, mit denen daher der gemeinnützige Zweck besser und umfangreicher verfolgt werden kann. Man müsse den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als eine im Grunde austauschbare Finanzierungsquelle ansehen.⁷⁶ Diese Kritik von *Dieter Reuter* zielt vor allem auf von Stiftungen getragene Unternehmen mit anteilsmäßig geringen Gewinnausschüttungen in den gemeinnützigen Bereich.⁷⁷ Ergänzend gewährleistet das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, dass die erwirtschafteten Mittel für die gemeinnützigen Zwecke der Organisation wieder ausgegeben werden.⁷⁸

Auch der BFH⁷⁹ und inzwischen auch die Finanzverwaltung greifen allein auf das Merkmal der Ausschließlichkeit der Zweckerfüllung als Grenze für wirtschaftliche Betätigungen von Non-Profit-Organisationen zurück. Nach

Auffassung des BFH kann der dienende Nebenzweck der Mittelbeschaffung in einen verdeckten Hauptzweck umschlagen, wenn z.B. der ganz überwiegende Personal-, Zeit- und Kapitaleinsatz der Erwirtschaftung von Einnahmen am Markt dient und lediglich die Erträge in Form von Spenden an Dritte ausgeschüttet werden.⁸⁰ Die Finanzverwaltung hat diese Einschränkung mit der jüngsten Änderung des AEAO vom 17.1.2012 übernommen. Sowohl die Vermögensverwaltung als auch der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb seien gemeinnützigkeitsschädlich, wenn sie als „Selbstzweck“ betrieben werden und nicht der Mittelbeschaffung für die gemeinnützigen Satzungsaufgaben dienen.⁸¹ Im Schrifttum ist darauf aufmerksam gemacht worden, dass mit dieser Aussage trotz der formellen Aufgabe der Gepräge Theorie durch die Finanzverwaltung die konkrete Handhabung durch die Verwaltungspraxis unsicher geblieben und möglicherweise „Skylla durch Charybdis“⁸² ersetzt worden sei.⁸³

Denn es verlagert sich die Unsicherheit von der Frage der zutreffenden Auslegung des § 55 AO zu der des § 56 AO. Es fragt sich nämlich, anhand welcher Kriterien es sich ermitteln lässt, ob der Betrieb eines Unternehmens dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet oder er bereits zum eigenständigen Zweck der Körperschaft geworden ist. Während *Reuter* und *Hüttemann* vornehmlich darauf abstellen, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ausreichende Renditen erwirtschaftet, greifen der BFH in seiner Entscheidung zur Auftragsforschung und ihm folgend die Finanzverwaltung inhaltliche Kriterien im Sinne einer wiederbelebten Gepräge Theorie auf. Es fragt sich danach, ob Mittelbeschaffungsbetriebe von Social Entrepreneurs stärkeren Beschränkungen unterliegen, wenn sie nur geringe Renditen erwirtschaften.⁸⁴ Allerdings muss im Rahmen einer Gesamtbetrachtung gefragt werden, ob mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an sich gemeinnützige Zwecke verfolgt werden, denen jedoch wegen eines zu umfangreichen Wettbewerbs zu vergleichbaren Anbietern die Einordnung als Zweckbetrieb versagt wird (so genannte „Nicht-Zweckbetriebe“). Für diese Betriebe, etwa solche, die Blinde oder benachteiligte Menschen beschäftigen, kann festgestellt werden, dass sie ausschließlich dem gemeinnützigen Zweck dienen und keine Mindestrendite erwirtschaften müssen.⁸⁵

Auch im Schrifttum wird eine umfangreiche wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Organisationen kritisch gesehen. So halten v. *Hippel* und *Walz* eine an quantitativen Größen orientierte Geprägetheorie für im Grundsatz gerechtfertigt, zumal vergleichbare Regelungen auch in anderen Ländern – wie Österreich, der Schweiz und Frankreich – existierten.⁸⁶ Es sei zwar richtig, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zunächst einmal nur die Art und Weise der Mittelerzielung betrifft und die für die Frage der Selbstlosigkeit einer Organisation maßgebliche Mittelverwendung gar nicht berührt. Diese vordergründig einleuchtende Unterscheidung sei allerdings zu formal und werde den praktischen Gestaltungen häufig nicht gerecht. Es bestehe regelmäßig die Gefahr, dass Unternehmensführung, Unternehmenserhaltung und Strukturkonservierung zum dominanten Zweck würden. Da es aber schwer oder kaum zu beweisen sei, ob das Unternehmen nicht das Instrument der Mittelbeschaffung für die gemeinnützige Organisation ist, sondern umgekehrt Letztere das steuerbegünstigte Erhaltungs- und Leitungsinstrument für Ersteres, lasse sich die Geprägetheorie als ein Instrument begreifen, um durch eine Begrenzung der wirtschaftlichen Tätigkeit zu verhindern, dass die gemeinnützige Organisation ihr Verhalten (heimlich) danach ausrichtet, den Geschäftsbetrieb zu fördern, während die gemeinnützige Zweckverfolgung in den Hintergrund tritt.⁸⁷

Auch in den USA werden wirtschaftlichen Betätigungen von Non-Profit-Organisationen durchaus ähnliche Grenzen gesetzt. Es geht darum, wie man die Vorschriften der §§ 502, 511 - 514 IRS auslegen soll, die die wirtschaftliche Tätigkeit von steuerbefreiten Charities beschränken. Während man es früher für ausreichend angesehen hatte, dass eine Charity auch bei rein wirtschaftlicher Betätigung sämtliche Überschüsse einem gemeinnützigen Zweck zukommen ließ, hat die Entscheidung über ein Unternehmen, das Maccaroni herstellte, und deren sämtliche Erträge der New York University School of Law zukamen, zur Einführung einer beschränkenden Regelung in § 501 (b) IRS geführt.⁸⁸ Nach dieser Vorschrift sind die gewerblichen Einkünfte einer steuerbefreiten Körperschaft dann zu besteuern, wenn sie nicht in hinreichend engem Zusammenhang mit der gemeinnützigen Zweckverfolgung stehen (sogenanntes *unrelated business income*).⁸⁹ Darüber hinaus muss die steuerbefreite Charity nach IRC § 501 (c) (3) „*primarily*“ *pursue a*

charitable purpose. Wann diese Ausprägung der Ausschließlichkeit gemeinnützigen Handelns erfüllt ist, ist auch in den USA nicht geklärt. Man spricht von einer „*commerciality limitation*“, wenn das Überhandnehmen gewerblicher Betätigung zum Verlust der Gemeinnützigkeit insgesamt führt und empfiehlt der Praxis, die gewerblichen Betätigungen auf weniger als 50 % der Aktivitäten zu beschränken, gemessen etwa an den Ausgaben oder dem Zeiteinsatz des Personals.⁹⁰ Wenn eine steuerbefreite Kirche das Franchising für ein Starbucks Café übernimmt, sei das noch unbedenklich, nicht aber, wenn die gemeinnützige University of Alabama einen Football-Spieler der Profiligen gegen 32 Mio. \$ für acht Jahre anstellt, so *John D. Colombo*, Professor an der University of Illinois College of Law. *Colombo* sieht hierin die Gefahr, dass der gemeinnützige Zweck dem wirtschaftlichen Geschehen völlig untergeordnet wird, weil das hohe Risiko der wirtschaftlichen Betätigung die gemeinnützige Sphäre beeinträchtigen könnte.⁹¹ Für *private foundations*, deren Stiftungskapital überwiegend aus privaten Mitteln stammt oder die keinen eng umschriebenen öffentlichen Stiftungszweck erfüllen, gelten noch strengere Beschränkungen. Nach der Regelung über *excess business holdings* gem. § 4943 IRC ist ihnen der Betrieb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs weiter beschränkt, auch bloße Beteiligungen sind auf 20 bis 35 % der Stimmrechte bzw. der Anteile beschränkt.⁹²

Damit stellt sich für unternehmerisch aufgestellte Social Entrepreneur unverändert die Frage nach der Zulässigkeit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit. Reichte es aus, dass die Mittelbeschaffungsbetriebe eine ordentliche Rendite erzielen, dann wären wirtschaftliche Tätigkeiten, wie sie etwa Oxfam betreibt, auch ohne Schaffung einer For-Profit-Doppelstruktur unter dem Dach der gemeinnützigen Organisation unproblematisch. Denn auch bei einem nicht ausgegliederten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb lässt sich aufgrund der Rechnungslegung ermitteln, welche Rendite erzielt wird. Für weniger erfolgreiche Sozialunternehmen könnte sich allerdings die Frage nach einer Mindestrendite stellen. Ist aber weiterhin nach quantitativen wie qualitativen Kriterien danach abzugrenzen, ob die Organisation ausschließlich ihren gemeinnützigen Zweck verfolgt, so schirmt nur die Ausgliederung der steuerpflichtigen Tochtergesellschaft die gemeinnützige

Trägerkörperschaft von deren wirtschaftlichen Betätigungen ab und verhindert ein gewerbliches Gepräge.

b) Gestaltung der Ausgliederungslösung

aa) Holdingstruktur

Bei der Wahl einer ausgegliederten For-Profit-GmbH als Tochtergesellschaft einer Non-Profit-Organisation bilden die Gewinnausschüttungen der GmbH bei der Non-Profit-Organisation steuerfreie Einnahmen aus Vermögensverwaltung. Die Vereinnahmung der Gewinne begründet grundsätzlich auf der Ebene der Non-Profit-Organisation keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, falls sich das Halten der Beteiligung auf die übliche Ausübung der Gesellschafterrechte beschränkt, selbst wenn die Tochtergesellschaft zu 100 % im Anteilsbesitz der Mutterträgerschaft ist. Dies hat der BFH in einer Entscheidung vom 25.8.2010 bekräftigt. Hiernach ist die Beteiligung einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzurechnen.⁹³ Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb kann aber begründet werden, „wenn die Körperschaft über eine Zusammenfassung mehrerer Beteiligungen in einer Holding planmäßig Unternehmenspolitik betreibt oder in anderer Weise entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausübt und damit durch sie unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt“. ⁹⁴ Ein derartiges aktives Eingreifen der Trägerkörperschaft in die Geschäftsführung der Tochter-GmbH liegt noch nicht allein in der hundertprozentigen Beteiligung an ihr, da dies keine Vermutung einer Einflussnahme auf die Geschäftsleitung begründe. ⁹⁵ In dem vom BFH entschiedenen Fall kam hinzu, dass der Vorstand der Trägerkörperschaft und die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft unterschiedlich personell besetzt waren. Auch wenn zeitweise der 1. Vorsitzende der Trägerkörperschaft zugleich einer der nicht allein vertretungsberechtigten Geschäftsführer der Tochtergesellschaft war, war damit eine von der Mitwirkung eines anderen Mitglieds des Vertretungsorgans unabhängige Einflussnahme auf die Geschäftsführung der GmbH zu keinem Zeitpunkt möglich. Schriftstücke,

aus denen sich ergeben könnte, dass der Vorsitzende aktiv auf die Geschäftsführung der GmbH eingewirkt hat, lagen ebenfalls nicht vor.⁹⁶

Soweit die gemeinnützige Holdingkörperschaft neben ihrer Beteiligung an dem Mittelbeschaffungsbetrieb keine eigene Fördertätigkeit ausübt, sondern selbst als Mittelbeschaffungskörperschaft die erhaltenen Einnahmen an dritte, operativ tätige gemeinnützige Organisationen durchreicht, ist durch die Formulierung in Nr. 1 zu § 56 AO im AEAO nunmehr klaggestellt, dass hierdurch die Gemeinnützigkeit der Holding nicht gefährdet ist, solange dieser Zweck in der Satzung verankert ist, § 58 Nr. 1 AO.⁹⁷

bb) Betriebsaufspaltung

Allerdings können nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung die Einnahmen aus der Tochtergesellschaft bei der Mutterträgerkörperschaft solche aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb sein. Eine Betriebsaufspaltung setzt eine sachliche und personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen voraus.⁹⁸ Die personelle Verflechtung wird bereits durch eine Mehrheitsbeteiligung des Besitzunternehmens an dem Betriebsunternehmen hergestellt, da die Beteiligung den Gesellschafter in die Lage versetzt, in der Betriebsgesellschaft seinen Willen durchzusetzen. Dass im Rahmen der Vermögensverwaltung nach § 14 AO die Grundsätze der Betriebsaufspaltung Anwendung finden und damit auch Vereine und andere Non-Profit-Organisationen Besitzunternehmen einer Betriebsaufspaltung sein können, entspricht der überwiegenden Auffassung.⁹⁹

In einem kürzlich durch den BFH entschiedenen Fall ging es darum, ob der Tochtergesellschaft, ein Bildungswerk, das den gleichen Namen wie die Mutterträgerschaft, ein Verband, führte, ein Namensrecht überlassen worden war. Obwohl auch immaterielle Wirtschaftsgüter eine wesentliche Geschäftsgrundlage einer Betriebsgesellschaft bilden können, lehnte der BFH die Überlassung im konkreten Fall ab. Eine Tochterkapitalgesellschaft führe ihren Namen aus eigenem Recht und der Trägerkörperschaft stehe es frei, die Firma der Tochter-GmbH zu bestimmen. Durch die Verbindung seines Namens mit der Firma der

Tochter-GmbH sei der personenrechtliche Bezug zum Namen des Klägers aufgehoben worden.¹⁰⁰

Zu beachten ist aber, dass die Tochtergesellschaft nicht ausschließlich in eigens für sie hergerichteten Räumen tätig wird, die der gemeinnützigen Mutterkörperschaft gehören, da in diesem Fall die Einnahmen der Trägerkörperschaft aus diesen Mieten oder Pachten einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen können. Unproblematisch soll es aber sein, wenn die Räume Vermögen des steuerbefreiten Zweckbetriebs darstellen, da dann auch die hierdurch erzielten Vermietungs- oder Verpachtungseinnahmen weiterhin dem steuerbefreiten unternehmerischen Zweck dienen. Als Beispiel wird die Verpachtung einer Krankenhausküche genannt, die weiterhin dem gemeinnützigen Zweck der Versorgung der Kranken dient.¹⁰¹

c) Die Voraussetzungen des Zweckbetriebs

Die für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dargestellten Einschränkungen gelten nicht für seine gesetzlich privilegierte Variante, den Zweckbetrieb i.S.d. § 64 Abs. 1 und § 65 AO. Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner gesamten Ausrichtung dazu dient, den gemeinnützigen Bereich der Körperschaft zu verwirklichen, also etwa die Beratung und Vernetzung von anderen NPOs gegen eine geringe Gebühr durchführt. Weiter dürfen die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb verwirklicht werden können, d.h. der Betrieb darf nicht bloßer Mittelbeschaffungsbetrieb sein, sondern muss unmittelbar dem Satzungszweck dienen. Zuletzt darf der Zweckbetrieb nicht übermäßig in Wettbewerb zu anderen privaten Anbietern treten.

Diese Voraussetzungen sind etwa bei einer Beratung oder der Bereitstellung von Kooperationsleistungen durch Social Franchising erfüllt, weil die Kosten einer professionellen Beratung durch ein Consulting-Unternehmen in der Regel weit höher liegen und von den gemeinnützigen Akteuren nicht zu tragen sind, darüber hinaus fehlt dort die spezielle Expertise.

Nicht als Zweckbetrieb angesehen hat der BFH dagegen einen Gastronomiebetrieb, der einer gemeinnützigen Körperschaft zur

Ausbildung diene, wohl für benachteiligte Jugendliche oder Behinderte, d.h. ein Fall des Social Business. Zwar habe das FG offengelassen, ob der Betrieb für den gemeinnützigen Zweck unvermeidbar gewesen war, aber da es ebenfalls festgestellt habe, dass der Betrieb gegenüber anderen Wettbewerbern mehr als notwendig in Wettbewerb getreten sei, könne der Betrieb aufgrund der Wettbewerbsklausel nach § 65 Nr. 3 AO nicht als Zweckbetrieb anerkannt werden. Liege nur eine Voraussetzung des Zweckbetriebs nicht vor, entfalle dessen Privilegierung.¹⁰² Die Entscheidung steht in einem größeren Zusammenhang mehrerer Entscheidungen, durch die sich der BFH den Ruf eines „Wettbewerbschüters“¹⁰³ erworben hat. Da die Vorschriften über den Zweckbetrieb, konkret § 65 Nr. 3 AO, bereits den potentiellen Wettbewerb schützen sollen, damit durch bestehende gemeinnützige Zweckbetriebe keine Marktzutrittsschranken errichtet werden können,¹⁰⁴ stehen die Voraussetzungen für einen Zweckbetrieb zunehmend auf dem Prüfstand. Denn genau genommen können so gut wie alle Tätigkeiten von Social Entrepreneurs potentiell auch durch gewerbliche Anbieter angeboten werden, nur tun sie dies eben häufig nicht, weil die Renditechance zu gering sind. Sind die Umsätze einer gemeinnützigen GmbH aus der Vermietung einer Eishalle, in der überwiegend Kinder, Jugendliche, Schulklassen und Sportvereine eislaufen wirklich deshalb kein Zweckbetrieb, weil auch private Wettbewerber dies übernehmen könnten, obwohl kein konkreter Anbieter in dem Umkreis des Einzugsbereichs von 50 km ausgemacht werden konnte?¹⁰⁵ Der BFH sollte vor dieser Überlegung seine Rechtsprechung zum potentiellen Wettbewerb überdenken.

d) Der *Non Distribution Constraint*

Ein wichtiger Punkt, den Social Entrepreneurs beachten sollten, ist der international so genannte *Non Distribution Constraint*, d.h. das Verbot einer Gewinnausschüttung. Bei allen Unterschieden im Detail ist dieser Grundsatz allen Gemeinnützigkeitsrechten gemeinsam.¹⁰⁶ Er verbietet nicht die Gewinnerzielung als solche, aber wie § 55 AO die Ausschüttung eines laufenden oder eines Liquidationsgewinnes an nicht gemeinnützige Dritte. Aus diesem Grund ist ein Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit, liegt

diese erst einmal vor, in der Regel nicht möglich, außer sämtliche Steuervorteile zumindest der letzten zehn Jahre werden erstattet.¹⁰⁷

In jüngerer Zeit sind Modelle bekannt geworden, mit denen gemeinnützige Gründer von heute erfolgreichen gemeinnützigen Bildungseinrichtungen versuchen, das Verbot der Gewinnausschüttung zu umgehen, indem sie die Anteile an diesen GmbHs zu ihrer eigenen Alterssicherung veräußern. Zwar können nach § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO die Anteile an der GmbH nicht zu einem höheren Wert als dem der ursprünglichen Einlage zurückgezahlt werden. Fraglich ist aber, ob die Anteile zu einem erheblich höheren Verkehrswert an eine andere gemeinnützige Organisation veräußert werden können. Der BFH hat hierzu entschieden, dass derartige Veräußerungen ebenfalls nur zum Nennwert erfolgen dürfen. Die Rechtsgrundlage ist allerdings nicht ganz klar, weil die entsprechenden Vorschriften unmittelbar nicht ganz einschlägig sind. Im Entscheidungsfall lag zudem die besondere Konstellation einer verdeckten Gewinnausschüttung vor, nach der die verkaufte gemeinnützige Gesellschaft im Ergebnis über einen Beratervertrag den Kaufpreis gezahlt hatte. Damit lag verdeckt eine nach § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO verbotene Gewinnausschüttung an den früheren Gesellschafter vor.¹⁰⁸ Will der Social Entrepreneur diese Folgen vermeiden, sollte überlegt werden, von Anfang an auf die Gemeinnützigkeit zu verzichten.

e) Förderung des Bürgerschaftlichen Engagements als selbstständiger gemeinnütziger Zweck

Diejenigen Organisationen, deren Ziel in der Vernetzung und Kooperation anderer gemeinnützig Handelnder liegt, wie Ehrenamtsbörsen, Social Lab, Internetportale u.ä., haben Schwierigkeiten damit, einen im Katalog der gemeinnützigen Zwecke definierten Förderzweck zu wählen. Zwar wurde durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 unter § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 25 AO als 25. neuer Förderzweck die „Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke“ eingeführt, um diesen Organisationen den treffenden Zweck zur Verfügung zu stellen.¹⁰⁹ Wegen des eindeutigen Gesetzeszwecks und des deutlichen Wortlauts spricht sich die Literatur einhellig dafür aus, dass es

sich um einen eigenständigen Zweck im Rahmen des Zweckkatalogs handelt.¹¹⁰ Gleichwohl steht die Finanzverwaltung auf der ablehnenden Position, dass mit der Vorschrift eine Erweiterung der gemeinnützigen Zwecke nicht verbunden sei, da neben dem Vorliegen eines Zwecks auch dem Grundsatz der Unmittelbarkeit aus § 57 AO entsprochen werden müsse. Hiernach müsse eine gemeinnützige Organisation grundsätzlich selbst und unmittelbar die Förderzwecke der Nr. 1 - 24 erfüllen, die nur mittelbare Förderung über die Stärkung einer anderen Organisation reiche hierfür nicht aus. Hätte die Vorschrift § 57 AO insofern einschränken wollen, hätte sie systematisch als Ausnahme zu § 57 AO geregelt werden müssen.¹¹¹ Die Fachwelt war überrascht hiervon, so musste der Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. seine Satzung dahingehend ändern. In der Praxis wird meist der Ausweg gewählt, dass Förderzweck die Volksbildung oder die wissenschaftliche Behandlung mit NPOs Förderzweck darstellt.¹¹² In der Sache ist die Argumentation nicht stichhaltig, in der Tat ist durch die Neuregelung klargestellt, dass der Förderzweck als solcher anzuerkennen ist. Insofern kann der Unmittelbarkeitsgrundsatz durchbrochen werden, was ja an anderen Stellen des Gesetzes auch geschehen ist.¹¹³ Durch eine gesetzliche Klarstellung sollte erreicht werden, dass die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements alleiniger Förderzweck sein kann.

f) Kooperation zwischen NPOs

Damit gemeinnützige Körperschaften ihre Mittel möglichst effektiv und nachhaltig einsetzen, tritt die Notwendigkeit der Bildung von Kooperationen in Form etwa einer GbR immer stärker hervor. Ungelöstes Problem ist bislang, dass diese Kooperationen der Gewerbesteuer unterliegen, obwohl jede einzelne Tätigkeit für sich ein steuerfreier Zweckbetrieb wäre. Eine Anwendung des § 3 Nr 6 GewStG ist derzeit nicht möglich, da die Gewersteuerbefreiung nur für die dort genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gilt, so dass hierfür eine gesetzliche Erweiterung notwendig ist.

Eine mildtätige Körperschaft muss sich von der Hilfsbedürftigkeit der unterstützten Personen überzeugen und den Nachweis ausnahmslos für alle unterstützten Personen erbringen. Dazu soll neben dem Einkommen auch

das Vermögen in die Prüfung einbezogen werden. Diese Regelung stellt die mildtätigen Körperschaften vor nicht überwindbare Hürden bzw. erfordert einen unzumutbaren Verwaltungsaufwand, da der geforderte Nachweis in vielen Fällen aus praktischen Gründen gar nicht geführt werden kann, so z.B., wenn es sich um die Versorgung mit Lebensmitteln durch Tafeln oder Kleiderkammern handelt. Dem sollte mit einer gesetzlichen Klarstellung dahingehend entgegengewirkt werden, dass die Nachweispflichten gemindert sind, wenn sich ein vollständiger Nachweis aus tatsächlichen Gründen nicht führen lässt.

g) Probleme der Rücklagenbildung

Unternehmerisch handelnde Non-Profit-Organisationen sind gehalten, stets zahlungsfähig zu sein, um Gehälter, Mieten, Dienstleistungen oder Sachmittel zu finanzieren. Dafür wäre eine ausreichende Eigenkapitalbildung durch Rücklagen betriebswirtschaftlich sinnvoll. Das geltende Gemeinnützigkeitsrecht setzt der Rücklagenbildung jedoch enge Grenzen. Der effektive Einsatz der Finanzmittel könnte jedoch leicht zugunsten der Gemeinnützigkeit verbessert werden, ohne dass gemeinnützige Mittel verloren gehen. Vorgeschlagen wird daher eine Flexibilisierung der Rücklagenbildung zum einen durch die Änderung des § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO, auch um etwa hohe Spendenaufkommen nach Katastrophen zu bewältigen: *„Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens im übernächsten Kalender- oder Wirtschaftsjahr nach dem Zufluss für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden.“* Die Erleichterung der rechnerischen Darstellung von Rücklagen sollte durch die Einfügung eines S. 2 in § 58 Nr. 6 AO erreicht werden: *„[...] die Bildung einer Rücklage in Höhe der Abschreibungen zur Wiederbeschaffung nutzungsgebundenen Kapitals (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) ist zulässig“*. Darüber hinaus sollte die Bildung freier Rücklagen nach § 58 Nr. 7 Buchst. a AO flexibilisiert werden: *„Eine Körperschaft kann die Bildung der Rücklage aus Überschüssen der Einnahmen über die Kosten der Vermögensverwaltung bis zum Ende des vierten auf das Jahr der Überschusserzielung folgenden Jahres nachholen.“* Gerade Social Entrepreneurs, die sich häufig jeweils zu einem Drittel aus Einnahmen ihres Zweckbetriebs, aus Spenden und aus Sponsoring finanzieren, haben auf den Einfluss der Einnahmen aus der ideellen Sphäre von Jahr zu Jahr

kaum einen Einfluss und können die nach § 58 Nr. 7 Buchst. a AO zulässige Rücklagenbildung daher kaum steuern.

IV. Fazit

Zur Förderung von unternehmerisch ausgerichtetem sozialem Engagement sind keine neuen Rechtsformen erforderlich, wenn die vorgeschlagenen moderaten Änderungen im Vereins- (Zulassung wirtschaftlicher Vereine) und Genossenschaftsrecht (Erleichterung bei der Pflichtprüfung) umgesetzt werden, da es diese Selbsthilfeinitiativen verdienen, unterstützt zu werden. Im Steuerrecht ist eine Vielzahl von Besonderheiten des Gemeinnützigkeitsrechts zu beachten, was die praktische Rechtsanwendung durch Social Entrepreneurs kompliziert macht. Hier wären bereits Klarstellungen zur Zulässigkeit von Zweckbetrieben, die Anerkennung der Förderung des sozialen Engagements als eigenständiger gemeinnütziger Zweck, die Erleichterung von Kooperationen gemeinnütziger Organisationen durch eine Ergänzung bei der Gewerbesteuer und die Flexibilisierung der Rücklagenbildung ungemein hilfreich.

V. Summary

No new legal forms are necessary to promote entrepreneurial-type social engagement, provided the suggested moderate amendments are implemented to the law of associations (admission of commercial associations) and cooperatives (easing of monitoring duties). These self-help initiatives are worthy of support. In tax law a number of special features of not-for-profit law may be observed, making the practical application of law by social entrepreneurs more complicated. Here it would be extremely helpful to clarify the admissibility of purpose enterprises, to recognise the promotion of social engagement as a distinct charitable purpose, and also to facilitate cooperation of not-for-profit organisations by means of supplementing trade tax and creating more flexibility regarding the accumulation of reserves.

1 www.stiftungen.org.de, letzter Abruf am 10.6.2012.

2 So etwa die Siemens Stiftung mit ihrem Community Impact Ansatz, bei dem

- Sozialunternehmer in Lateinamerika und im südlichen Afrika die Selbstversorgung mit Wasser oder die Entsorgung von Abfall eigenverantwortlich übernehmen, nähere Informationen unter www.siemens-stiftung.org, letzter Abruf am 2.5.2012.
- 3 *Defourny/Nyssens*, Conceptions of Social Enterprise and Social Entrepreneurship in Europe and the United States: Convergences and Divergences, Second EMES International Conference on Social Enterprise, University of Trento, 2009, S. 5 ff., 9.
 - 4 Vgl. etwa *Achleitner*, Social Entrepreneurship und Venture Philanthropy. Erste Ansätze in Deutschland, 2007; *Aiken*, Social enterprises: Challenges from the field, in: Billis (ed.), Hybrid Organizations and the Third Sector, London, 2010, S. 153 ff.; *Ashoka Deutschland* (Hrsg.), Everyone a Changemaker. Social Entrepreneurs und die Macht der Menschen, die Welt zu verbessern, 2007; *Harbrecht*, Social Entrepreneurship – Gewinn ist Mittel, nicht Zweck. Eine Untersuchung über Entstehung, Erscheinungsweisen und Umsetzung, 2010; *Mair/Robinson/Hockerts*, Social Entrepreneurship, 2006; *Nicholls* (Hrsg.), Social Entrepreneurship. New Models of Sustainable Social Change, 2006; *Perrini*, The New Social Entrepreneurship. What Awaits Social Entrepreneurial Ventures? 2006; *Rommel*, Wer sind die Social Entrepreneurs in Deutschland? Soziologischer Versuch einer Profilschärfung, 2011; *Waddock*, Pragmatische Visionäre. Veränderer als Soziale Unternehmer, 2009.
 - 5 Das Akronym kennzeichnet die Forschergruppe „Emergence des Entreprises Sociales en Europe“.
 - 6 *Defourny/Nyssens* (Fn. 3), S. 12.
 - 7 *Lorentz/Streiter*, Stiftung & Sponsoring 2/2012, S. 28, nähere Informationen, auch zur Abschlusskonferenz am 29.6.2012 an der Zeppelin University in Friedrichshafen, unter www.stiftung-mercator.de/social-entrepreneurship, letzter Abruf am 10.6.2012.
 - 8 *Anheier/Schröer/Then* (Hrsg.), Soziale Investitionen. Interdisziplinäre Perspektiven, 2012, S. 5.
 - 9 „Initiative für soziales Unternehmertum. Schaffung eines „Ökosystems“ zur Förderung der Sozialunternehmen als Schlüsselakteure der Sozialwirtschaft und sozialen Innovation“, KOM(2011) 682 endgültig, 25.10.2011; „Eine neue EU-Strategie (2011-14) für die soziale Verantwortung der Unternehmen (CSR)“, KOM(2011) 681 endgültig, 25. Oktober 2011; Förderprogramm der KfW, vgl. http://www.kfw.de/kfw/de/Inlandsfoerderung/Programm-uebersicht/Finanzierung_von_Sozialunternehmen/index.jsp, letzter Abruf am 10.6.2012.
 - 10 www.dialog-ueber-deutschland.de/DE/20-Vorschlaege/20-Wovon-Leben/Einzelansicht/Vorschlaege, letzter Abruf am 10.6.2012.
 - 11 Vgl. aber *Schönenberg*, Venture Philanthropie. Zulässigkeit und haftungsrechtliche Konsequenzen für Schweizer Stiftungen und deren Organe, 2011, sowie den Überblick bei *Linklaters* (Hrsg.), Fostering social entrepreneurship. Legal

- regulatory and tax barriers: a comparative Study, 2006, www.linklaters.com/community/Schwabsummary.pdf., letzter Abruf am 30.4.2012.
- 12 www.sozialhelden.de, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 13 <http://www.co2online.de/>, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 14 Hage, Social Investing, Smarte Spende, Manager-Magazin 1/2010.
- 15 www.teachfirst.de, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 16 www.schlau-schule.de, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 17 Ökonomen machen allerdings darauf aufmerksam, dass der wirtschaftliche Aufschwung einer Volkswirtschaft einen größeren Kapitalbedarf erfordert sowie ein funktionierendes Rechtssystem voraussetzt, vgl. Cooter/Schäfer, Solomons's Knot, How Law Can End the Poverty of Nations, 2012.
- 18 www.regionalwert-ag.de, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 19 www.thepeoplesupermarket.org, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 20 Vgl. hierzu Bösche, npoR 2011, 82 ff.
- 21 www.buergerenergie-stuttgart.de, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 22 www.ArbeiterKind.de, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 23 Baeumer, Gebrauchte Waren werden gebraucht, FAZ v. 17.3.2011, S. 19.
- 24 www.dialog-im-dunkeln.de, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 25 www.specialisterne.com, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 26 www.afb24.com, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 27 www.deutschland-rundet-auf.de, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 28 www.betterplace.de, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 29 Rickert, Stiftung und Sponsoring 1/2011, S. 14 f.; Phineo (Hrsg.), Engagement mit Wirkung, 2010; Epkenhans, Transparenz über die Wirkungen gemeinnütziger Aktivitäten, in: Bürokratieentlastung des Dritten Sektors und des bürgerschaftlichen Engagements. Notwendigkeit – Praxis – Perspektiven, 2011.
- 30 Pressemitteilung der Bertelsmann Stiftung: Gründung der Social Impact Analysts (SIA) Association in London. An diesen Initiativen kann man im Übrigen sehen, wie der Markt eigene Lösungen entwickelt, wenn der Staat wie in Deutschland die Regelungen zur Transparenz gemeinnütziger Organisationen vernachlässigt. Für Vereine und Stiftungen fehlt eine Publizitätspflicht wie bei Kapitalgesellschaften, die Verwendung der Spenden und sonstigen Einnahmen muss nur gegenüber dem Finanzamt, der Mitgliederversammlung oder der Stiftungsbehörde offen gelegt werden; vgl. hierzu Wilke, Zwischen Lippenbekenntnis und aufrichtiger Offenheit. Das Ringen um Transparenz im Dritten Sektor, Stiftung & Sponsoring 2/2009, S. 26-28.
- 31 www.bonventure.de/de/bonventure/Ziele.html, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 32 Aloui, Social Lab. Gründungszentrum für kooperationsbereite soziale Innovatoren, Stiftung & Sponsoring 1/2011, S. 16–17.

- Kemnitzer/Schaarschmidt*, Voneinander lernen – gemeinsam etwas bewegen.
- 33 Freiwilligenagenturen führen Unternehmen und gemeinnützige Organisationen zusammen, *Stiftung & Sponsoring* 1/2011, S. 34–36; vgl. zu diesen Mittlerorganisationen auch *Bertelsmann Stiftung* (Hrsg.), *Grenzgänger, Pfadfinder, Arrangeure. Mittlerorganisationen zwischen Unternehmen und Gemeinwohlorganisationen*, 2008.
- 34 *Oldenburg*, Ashoka, Berlin; *Reiz*, Grameen Creative Lab, Wiesbaden; *Achleitner*, KfW-Stiftungslehrstuhl für Entrepreneurial Finance, München; *Spiegel*, Genesis Institute, Berlin, *Schöning*, Schwab Stiftung, Genf; *Beidenbach*, Humboldt-Viadrina School of Governance, Berlin, www.visionsummit.org/newsdetail.html, letzter Abruf am 31.3.2012.
- 35 *Oldenburg* u.a. (Fn. 34).
- 36 *Oldenburg* u.a. (Fn. 34).
- 37 *Harbrecht*, *Social Entrepreneurship – Gewinn ist Mittel, nicht Zweck. Eine Untersuchung über Entstehung, Erscheinungsweisen und Umsetzung*, 2010.
- 38 *Rahaus* auf www.goodimpact.org, Start Mitte Mai 2012, zitiert nach *Spiegel*, *Social Impact Business. Sozial wirken und unternehmerisch handeln*, *Stiftung & Sponsoring*, 2/2012, S. 30.
- 39 *Höll*, npoR 2012, 11, 14, unter Hinweis auf *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 2. Aufl. 2012, § 4 Rn. 86.
- 40 www.clearlyso.com, letzter Abruf am 2.5.2012.
- 41 www.global-economic-symposium.org/solutions/the-global-society/funding-social-enterprisees/strategyperspectivefolder/the-fiscal-code-needs-to-be-more-tilted, letzter Abruf am 2.5.2012.
- 42 *Oldenburg* u.a. (Fn. 34).
- 43 *Ullrich*, *Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit – die gemeinnützige GmbH und andere Rechtsformen im Spannungsfeld zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht*, Köln 2011, S. 82 ff.
- 44 *Reuter*, in: *MüKo, BGB*, 6. Aufl. 2011, §§ 21, 22 Rn. 74.
- 45 *K. Schmidt*, *Gesellschaftsrecht*, 4. Aufl. 2002, § 24 II, S. 680.
- 46 Hierzu *Bösche*, npoR 2011, 82 ff.
- 47 Vgl. hierzu *Segna*, *Rechtsformverfehlungen und Holdingkonstruktionen bei Idealvereinen – eine Nachlese des „Kolpingwerk“-Urteils*, in: *Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer* (Hrsg.), *NPLY* 2008, 2009, S. 39 ff.
- 48 Bündnis für Gemeinnützigkeit, www.buendnis-gemeinnuetzigkeit.org, Gesetzgebungsinitiative, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 49 Grundlegend: *Hüttemann*, *Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit*, 1991, S. 6 ff.
- 50 Hierzu *Bösche*, *Wirtschaftliche Vereine als kleine Genossenschaften*, in: *Grumbach/Bösche*, *Wirtschaftliche Vereine*, 2010, S. 40, 51.
- 51 Vgl. neuerdings KG Berlin, *Beschl. v. 18.1.2011 – 25 W 14/10*, npoR 2011, 53.

- 52 Vgl. *Beiter*, Erfahrungsberichte von Genossenschaften-Pflichtmitgliedschaft, Gründungsprüfung, Pflichtprüfungen, in: SPD Bundestagsfraktion, Erleichterungen für Genossenschaftsgründer – Neue Wege zu mehr Genossenschaften, Fachtagung der Arbeitsgruppe Recht der SPD-Bundestagsfraktion am 25. März 2009, S. 14 ff.
- 53 *Bösche*, Erleichterungen für Genossenschaftsgründer, S. 39, 40 ff.
- 54 http://www.bundestag.de/presse/hib/2012_05/2012_227/01.html, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 55 http://www.start-stiftung.de/stiftung_stiftung, letzter Abruf am 10.6.2012.
- 56 Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026.
- 57 Wobei hierbei als „Einnahmen“ das Nettoergebnis, also der Gewinn zu verstehen ist, vgl. *Hüttemann* (Fn. 39), § 5 Rn. 128.
- 58 Bayerisches LfSt, Verfügung v. 31.3.2009 – S 0174.2.1-2/2 St31, DB 2009, 934; hierzu *Ullrich*, GmbHR 2009, 750.
- 59 BMF, Schreiben v. 17.1.2012 – IV A 3-S 0062/08/10007-12, IV C 4-S 0171/07/0038-007, BStBl. I 2012, 83 ff., Nr. 21 zu § 55 AO.
- 60 *Hüttemann* (Fn. 39), § 5 Rn. 19; *ders.*, Der neue Anwendungserlass zum Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“, DB 2012, 250, 251.
- 61 Vgl. *Roth* in: *Roth/Altmeyen*, GmbHG, 7. Aufl. 2012, § 5a Rn. 24, vgl. *Fastrich* in: *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 5a Rn. 21.
- 62 Hierzu *Hüttemann* (Fn. 39), § 5 Rn. 141 ff.
- 63 Hierzu im Einzelnen *Weber*, Die gemeinnützige Aktiengesellschaft, Diss. Bucerius Law School, erscheint demnächst.
- 64 *Krause/Kindler*, Brauchen wir neue Rechtsformen für NPO's: UG, Low Profit Limited, Europäische Privatgesellschaft, wirtschaftlicher Verein oder kleine Genossenschaft?, in: *Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer* (Hrsg.), NPLY 2010/2011, S. 85, 97.
- 65 *Krause/Kindler* (Fn. 64), S. 100.
- 66 *Krause/Kindler* (Fn. 64), S. 100f.
- 67 Siehe hierzu *Krause/Kindler* (Fn. 64), S. 101.
- 68 So *Höll* (Fn. 39), 13.
- 69 *Höll* (Fn. 39), 13.
- 70 Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO), BMF, Schreiben v. 15.7.1998 – IV A 4-S 0062 - 13/98, BStBl. I 1998, 630, Nr. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.
- 71 *Hüttemann* (Fn. 39), § 4 Rn. 95 ff.; *Weitemeyer/Mager* (Fn. 47), S. 69 ff.
- 72 *Hüttemann* (Fn. 39), § 4 Rn. 99 unter Hinweis auf *Eversberg*, Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb – besondere Problemstellungen, Stiftung & Sponsoring 5/2001, Rote Seiten, S. 6.
- 73 AEAO, BMF, Schreiben v. 17.1.2012 – IV A 3-S 0062/08/10007-12, IV C 4-S 0171/07/0038-007, BStBl. I 2012, 83.

- 74 BFH, Urt. v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631.
- 75 Hüttemann (Fn. 39), § 4 Rn. 101; Reuter, NZG 2008, 881, 884.
- 76 Reuter, NZG 2008, 881, 885.
- 77 Reuter, in: Christiana Albertina, Heft 67, 2008, S. 6, 11 ff.; ebenso v. Hippel/Walz, in: dies. (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 215, 235, 270 ff.
- 78 Hüttemann (Fn. 39), § 4 Rn. 102.
- 79 BFH, Urt. v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631.
- 80 BFH, Urt. v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631.
- 81 BMF, Schreiben v. 17.1.2012 – IV A 3-S 0062/08/10007-12, IV C 4-S 0171/07/0038-007, BStBl. I 2012, 83 ff., Nr. 1 zu § 56 AO.
- 82 Fischer, Gemeinnützigkeitsrechtliche Änderungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO), jurisPR-SteuerR 8/2012, Anm. 1.
- 83 Fischer (Fn. 82), Anm. 1; vgl. auch Graffe, Der neue AO-Anwendungserlass zum Bereich „Steuerbegünstigte Zwecke“ (§§ 51 - 68 AO), in diesem Band, S. 147 ff.
- 84 Ritter, Venture Philanthropy, Social Entrepreneurship, Social Business, Stiftung & Sponsoring 2/2012, Rote Seiten, S. 5.
- 85 Hüttemann, DB 2012, 250, 254.
- 86 v. Hippel/Walz (Fn. 77), S. 89, 154 f.
- 87 v. Hippel/Walz (Fn. 77), S. 154 f., 266 ff.
- 88 Vgl. Colombo, Reforming Internal Revenue Code Provisions of Commercial Activity By Charities, Fordham Law Review, Vol. 76, 2007, S. 667, 669 ff. unter Hinweis auf die Entscheidung C.F. Mueller Co. v. Comm’r, 190 F2d 120 (3rd Cir. 1951).
- 89 Vgl. hierzu Geringhoff, Das Stiftungssteuerrecht in den USA und in Deutschland, Ein Rechtsvergleich, Baden-Baden 2008, S. 256 f.
- 90 Colombo, Internal Revenue Service and State Revenue Department oversight of nonprofit organizations in the United States, in: Hopt/von Hippel (Ed.), Comparative Corporate Governance of Non-Profit Organizations, 2010, S. 914, 926 f.
- 91 Colombo (Fn. 88), S. 667, 687; ders. (Fn. 90), S. 925 ff.
- 92 Ausführlich Geringhoff (Fn. 89), S. 281 ff.
- 93 BFH Urt. v. 25.8.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2010, 312; ebenso BFH, Urt. v. 30.6.1971 – I R 57/70, BFHE 103, 56; BFH, Urt. v. 27.3.2001 – I R 78/99, BFHE 195, 239; BFH, Beschl. v. 19.8.2002 – II B 122/01, BFH/NV 2003, 64, vgl. auch die Verwaltungsmeinung in R 16 Abs. 5 S. 3 der KStR 2004 sowie die h.M. in der Literatur, etwa Alvermann, FR 2006, 262; Mueller-Thuns/Jehke, DStR 2010, 905; Eggers, DStR 2007, 461, Engelsing/Muth, DStR 2003, 917; Meining, DStR 2006, 352; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl. 2005, § 6 Rz 68; Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 9. Aufl. 2007, S. 255; Wallenhorst, in Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen

- und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl. 2009, Rz F 46; a.A. *Roolf*, DB 1985, 1156.
- 94 BFH, Urt. v. 30.6.1971 – I R 57/70, BFHE 103, 56; ähnlich EuGH, Urt. v. 10.1.2006 – C-222/04 „Cassa di Risparmio di Firenze“, Slg. 2006, I-289, Rn 143; R 16 Abs. 5 S. 4 ff. KStR 2004.
- 95 *Wallenhorst* (Fn. 93), Rn. F 46; *Alvermann* (Fn. 93), 262; *Engelsing/Muth* (Fn. 93), 917; a.A. *Arnold*, DStR 2005, 581.
- 96 BFH Urt. v. 25.8.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2010, 312.
- 97 BMF, Schreiben v. 17.1.2012 – IV A 3-S 0062/08/10007-12, IV C 4-S 0171/07/0038-007, BStBl. I 2012, 83 ff., Nr. 1 zu § 56 AO.
- 98 BFH, Beschl. v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BFHE 103, 440; BFH, Urt. v. 19.7.1994 – VIII R 75/93, BFH/NV 1995, 597.
- 99 BFH, Urt. v. 21.05.1997 – I R 164/94, BFH/NV 1997, 825; a.A. *Hüttemann* (Fn. 39), § 6 Rn. 136.
- 100 BFH, Urt. v. 25.8.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2010, 312.
- 101 Vgl. jüngst *Bley/Wolff*, npoR 2/2012, im Erscheinen.
- 102 BFH, Beschl. v. 19.7.2010 – I B 203/09, BFH/NV 2011, 1.
- 103 *Hüttemann/Schauhoff*, DB 2012, 319.
- 104 BFH, Beschl. v. 19.7.2010 – I B 203/09, BFH/NV 2011, 1; BFH, Urt. v. 18.8.2011 – V R 64/09 (juris); BFH, Urt. v. 15.12.1993 – X R 115/91, BStBl. II 1994, 314.
- 105 Nach dem Sachverhalt in BFH, Urt. v. 18.8.2011 – V R 64/09 (juris), war dies nicht festgestellt worden.
- 106 v. *Hippel*, Grundprobleme von Non-Profit-Organisationen, 2007, S. 1 m.w.N.
- 107 Im Einzelnen *Hardy Fischer*, Ausstieg aus dem Dritten Sektor, 2005.
- 108 BFH, Beschl. v. 12.10.2010 – I R 59/09, DStR 2011, 20 ff.
- 109 Begr. RegE, BT-Drs. 16/5200, S. 21, 29.
- 110 *Hüttemann* (Fn. 39), § 3 Rn. 146; *Regierer/Wittke*, Förderung des bürgerschaftlichen Engagements ist selbstständiger Zweck, Stiftung & Sponsoring 1/2011, S. 40 f., jeweils m.w.N.
- 111 AEO Nr. 2.4 zu § 52 AO.
- 112 AEO Nr. 3 zu § 52 AO.
- 113 *Hüttemann* (Fn. 39), § 3 Rn. 146; *Regierer/Wittke* (Fn. 110), S. 40 f., jeweils m.w.N.

Zielkonflikte in gemeinnützigen GmbHs – strukturell niedrigerer Schutz der Gläubiger gemeinnütziger GmbHs?*

BENJAMIN D. ULLRICH

- I. Einführung
- II. Verfolgung gemeinnütziger Zwecke mit einer GmbH
- III. Kritik des gemeinnützigkeitsrechtlichen Schrifttums an gemeinnützigen GmbHs
- IV. Kritik des gesellschaftsrechtlichen Schrifttums
 - 1. Zwecke des Gesellschaftsrechts
 - 2. Atypische Gestaltung
 - 3. Verminderung des Vermögensschutzes durch Wahl eines abweichenden Zwecks
- V. Zusammenfassung
- VI. Summary

I. Einführung

Gerade anhand des Gemeinnützigkeitsrechts zeigt sich die intensive Verzahnung des Steuerrechts im Ganzen der Rechtsordnung; das Gemeinnützigkeitsrecht kann nicht mit einer ausschließlich fiskalischen Betrachtungsweise des Steuergesetzes erfasst werden.¹ Steuerrecht und Zivilrecht sind im Grundsatz nebengeordnete, gleichrangige Rechtsgebiete, die denselben Sachverhalt aus einer anderen Perspektive und unter anderen Wertungsgesichtspunkten beurteilen.² Das Gesellschaftsrecht muss sich in das durch das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht aufgestellte Korsett einfügen,³ sofern Steuervergünstigungen in Anspruch genommen werden sollen. Gesellschaftsrechtliche Zwänge vermögen es nicht, Ausnahmen von den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen zu rechtfertigen. Zum

anderen vermag es auch das Bestreben, Steuervergünstigungen aufgrund von Gemeinnützigkeit in Anspruch zu nehmen, nicht, Abweichungen von zwingendem Gesellschaftsrecht zu rechtfertigen. Geraten beide Rechtsgebiete dadurch in Konflikt, dass die steuerlichen Bestimmungen verletzt werden, sind die Handlungen dessen ungeachtet zivilrechtlich wirksam, aber es kommt – ggf. sogar rückwirkend – zu einem Verlust der Steuervergünstigungen, die mit der Gemeinnützigkeit einhergehen.⁴

Dieser Beitrag untersucht einen Teilaspekt dieses Spannungsfeldes zwischen Gesellschaftsrecht und steuerlichem Gemeinnützigkeitsrecht, der gleichsam als Kern der Friktionen zwischen beiden Rechtsgebieten gelten kann – nämlich die Auswirkung der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke mit einer GmbH auf den Schutz der Gläubiger ebendieser.⁵

II. Verfolgung gemeinnütziger Zwecke mit einer GmbH

Einer GmbH können Steuervergünstigungen aufgrund der ausschließlichen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke zuteil werden. Auch ist es gesellschaftsrechtlich zulässig, mit einer GmbH gemeinnützige Zwecke zu verfolgen. Ungeachtet des gesetzlichen Regelfalls, der die Verfolgung von Erwerbsinteressen der Mitglieder vorsieht (vgl. nur § 29 Abs. 1 GmbHG betreffend den Gewinnanspruch), kann nach § 1 GmbHG eine GmbH zu „jedem gesetzlich zulässigen Zweck“ und mithin auch solchen nach §§ 52 ff. AO errichtet werden.⁶ Die GmbH ist mithin ein „Allzweckinstrument“.⁷ Eine Trennung vom Anspruch auf das Residuum, also dem nach Ausgleich aller Verpflichtungen verbleibenden Teil des Jahresüberschusses, und von Kontrollrechten der Mitglieder ist zulässig: Nach § 29 Abs. 1 S. 1 a.E. GmbHG kann die Verteilung des Überschusses unter den Gesellschaftern ausgeschlossen werden. Die vermögensrechtlichen Elemente des GmbH-Statuts sind kein zwingendes Recht.⁸ Folglich können auch weitere gemeinnützigkeitsrechtlich erforderliche Modifikationen von Vermögensrechten der Gesellschafter, wie beispielsweise Abfindungsansprüchen beim Ausscheiden oder des Anspruchs auf Teilhabe am Liquidationserlös, erfolgen.⁹

Die *de lege lata* unbestrittene Zulässigkeit, mit einer GmbH gemeinnützige Zwecke zu verfolgen und dafür Steuervergünstigungen zu erhalten, ist aus

unterschiedlichen Gründen beanstandet worden.¹⁰

III. Kritik des gemeinnützigkeitsrechtlichen Schrifttums an gemeinnützigen GmbHs

Bisherige Untersuchungen zu strukturellen Problemen gemeinnütziger Körperschaften – zu nennen sind in diesem Zusammenhang neben zahlreichen Aufsätzen aus dem In- und Ausland¹¹ insbesondere die Monographien von *Hartnick*¹², von *Hippel*¹³ und *Selbig*¹⁴ – legen ihren Fokus auf die Erreichung der jeweiligen gemeinnützigen Zwecke: Ein von ihnen vor allem gesehenes Kontrolldefizit wird insbesondere dahingehend untersucht, wie in Anbetracht dieses strukturellen Problems Effizienz und Effektivität bei der Verfolgung der gemeinnützigen Zwecke sichergestellt werden können. Die für die im Zentrum der genannten Untersuchungen stehenden Rechtsformen Verein und Stiftung gewonnenen Erkenntnisse lassen sich weitgehend auf GmbHs übertragen, weshalb es keine Notwendigkeit gibt, erneut Fragen der Sicherstellung von Effizienz und Effektivität zum Zweck einer bestmöglichen Förderung des Gemeinwohls nachzugehen. Eine umfassende Untersuchung gemeinnütziger Körperschaften aus dem Blickwinkel des Gesellschaftsrechts stand bislang aus, obgleich verbreitet Einzelkritik an gemeinnützigen Körperschaften geäußert wurde, die hinreichend Anlass zu einer derartigen Untersuchung gibt.

IV. Kritik des gesellschaftsrechtlichen Schrifttums

Zur Einordnung der Kritik des gesellschaftsrechtlichen Schrifttums an Gesellschaften, die andere als Erwerbszwecke ihrer Mitglieder verfolgen, lohnt sich ein Blick auf die Zwecke des Gesellschaftsrechts. Als Recht der privatrechtlichen Organisationen und Kooperationsverhältnisse ist das Gesellschaftsrecht dem Privatrecht zuzuordnen.¹⁵ Das Privatrecht ist Gestaltungselement einer an Freiheit und Gleichheit sowie den Forderungen des Sozialstaates ausgerichteten Verfassungsordnung.¹⁶

1. Zwecke des Gesellschaftsrechts

Innerhalb des Privatrechts fällt dem Teilrechtsgebiet des Gesellschaftsrechts die Gestaltungsaufgabe zu, Rechtsformen zur Verfügung zu stellen, die die dauerhafte Harmonisierung der Interessen der folgenden Gruppen sicherstellen.¹⁷ Erstens derjenigen, die nicht über das Eigen- oder Fremdkapital zur Finanzierung ihrer Vorhaben verfügen und deshalb Kooperationsformen zur dauerhaften Entfaltung unternehmerischer Initiative bedürfen. Zweitens der Personen, die sich durch Bereitstellung von Kapital am Erfolg eines Unternehmens unmittelbar beteiligen wollen, ohne selbst unternehmerisch tätig zu werden. Drittens und letztens der Gläubiger dieser Kooperationsformen.

Vor diesem Hintergrund sind die von bisherigen Untersuchungen gemeinnütziger Körperschaften vorrangig untersuchten Aspekte der Effektivität und Effizienz bei der Zweckverfolgung durchaus auch ein gesellschaftsrechtliches Problem, als zwischen den genannten Gruppen Konflikte gerade über diese beiden Punkte entstehen können. Darüber hinaus kann es zwischen den betroffenen Interessengruppen aber zu weiteren Konflikten kommen, welche bislang nicht hinreichend untersucht wurden.

2. Atypische Gestaltung

Bereits vor geraumer Zeit wurde die Forderung geäußert, lediglich die Verfolgung erwerbswirtschaftlicher Interessen der Mitglieder als Zweck einer GmbH¹⁸ bzw. aller Handelsgesellschaften¹⁹ zuzulassen. Diese Ansichten wurden zumeist lediglich knapp damit begründet, dass Rechtsformen für die Zwecke eingesetzt werden sollten, auf die sie zugeschnitten sind.²⁰

Man könnte diese Äußerungen dahin deuten, dass eine gemeinnützige Zwecke verfolgende GmbH nicht dem Typus einer GmbH entspreche. Bei der Frage, ob ein Rechtsverhältnis einem Typus entspricht, geht es um das Vorhandensein von „Zügen“ und um eine wertende Zuordnung.²¹ Der Ansatz dieser sogenannten Typenlehre erscheint indes nicht weiterführend, da er die Problematik lediglich auf eine andere begriffliche Ebene heben würde: Ein gesetzlicher Typus kann nur anhand – ggf. durch Auslegung zu bestimmender – positiver Züge, nicht aber durch ein vorpositives Leitbild bestimmt werden.²² Zudem ist eine atypische Gestaltung nicht

unzulässig, solange sie sich im Rahmen zwingenden Rechts hält.²³ Zwingendes Recht steht der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke mit einer GmbH – wie bereits oben gezeigt – aber nicht entgegen.

3. Verminderung des Vermögensschutzes durch Wahl eines abweichenden Zwecks

Mit Schön eröffnet ein von Erwerbszwecken der Gesellschafter abweichender Zweck einen Anreiz für eine Errichtung einer von vornherein defizitären Gesellschaftsstruktur, die nicht mehr von den Kapitalschutzregeln aufgefangen werden kann.²⁴ Im Falle Erwerbszwecke der Gesellschafter verfolgender Gesellschaften bewirke in der Regel das Gebot nomineller Kapitalisierung hinreichenden Gläubigerschutz, denn die von den Gesellschaftern avisierte Gewinnerzielung setzte schließlich gerade die Mehrung des Reinvermögens der Gesellschaft voraus. Denn erst die Beträge, die sich oberhalb des Eigenkapitals der Gesellschaft ansammeln, können als entziehbarer Gewinn an die Gesellschafter weitergegeben werden. Ein verständig handelnder Gesellschafter werde daher in aller Regel eine Gesellschaft so mit Kapital ausstatten und durch die Geschäftsleitung führen lassen, dass eine Mehrung des Reinvermögens erreicht wird. Das Gewinnerzielungsinteresse schaffe daher einen institutionellen Schutz für die Gläubiger, denen die Mehrung des Gesellschaftsvermögens in erster Linie zugute komme. Auch andere Stimmen der Literatur teilen die in Bezug auf öffentliche Unternehmen geäußerten Bedenken Schöns, dass der „typisierte Gleichlauf“ des Gesellschafter- und Gläubigerinteresses entfalle, wenn der Zweck des Unternehmens nicht in erster Linie auf Gewinnerzielung zum Zwecke der Ausschüttung an die Gesellschafter gerichtet ist.²⁵ Es stehe dann nicht die Mehrung des Gewinns im Vordergrund, sondern die Verwendung des Vermögens für den nicht auf die Verfolgung von Erwerbszwecken der Gesellschafter gerichteten Zweck.²⁶ Damit wird ein Zielkonflikt zwischen Gläubigern und Gesellschaftern beschrieben, der sich nur dann ergeben soll, wenn *keine* Erwerbszwecke der Gesellschafter verfolgt werden.

Neben dieser anreiztheoretischen Argumentation weist Schön betreffend öffentliche Unternehmen – ebenso wie Eberth²⁷ für Aktiengesellschaften mit atypischer Zwecksetzung – weiterhin auf die Gefahr einer strukturellen

Aufzehrung des Gesellschaftsvermögens hin: Aufgrund fehlender Gewinninteressen der Mitglieder könnten Leistungen zu Selbstkosten oder sogar unter Marktpreis angeboten werden und so das haftende Gesellschaftsvermögen in Verfolgung des Gesellschaftszwecks systematisch vermindert oder gar aufgezehrt werden, ohne dass dies einen Pflichtverstoß der handelnden Organe darstelle.²⁸ Bei reiner unentgeltlicher Förderung Dritter durch gemeinnützige Körperschaften stehe der Verausgabung von Mitteln sogar überhaupt keine Gegenleistung entgegen.²⁹ Diese Bedenken gegenüber Gesellschaften mit abweichender Zwecksetzung lassen sich dahin zusammenfassen, dass eine systematische Verringerung des Gesellschaftsvermögens dadurch befürchtet wird, dass die Zweckverwirklichung nicht zu einer Rendite führt bzw. führen muss (wie dies bei der Verfolgung von Erwerbszwecken der Mitglieder der Fall sein soll), sondern dem Mitteleinsatz keine oder nur eine unzureichende Gegenleistung gegenüber stehen kann.

Die Bedenken von *Schön*, *Eberth* und anderen³⁰ gegenüber Kapitalgesellschaften, die andere als Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgen, bringt *Mülbert* wie folgt auf den Punkt: Die Mitglieder würden in die Lage versetzt, durch die Wahl des Zwecks über den Umfang des Vermögensschutzes zu disponieren.³¹

Im Folgenden ist zu untersuchen, inwiefern diese Kritik gemeinnützige oder sonstige atypische Zwecke verfolgender Körperschaften zutreffend ist. Auf weitere gesellschaftsrechtliche Problemkreise gemeinnütziger Körperschaften, wie insbesondere ein vermeintliches Kontrolldefizit, kann hier nicht weiter eingegangen werden.³²

a) Konflikte zwischen Gesellschaftern und Gläubigern im Allgemeinen

Im Wesentlichen besteht heute Einigkeit darüber, dass der Einzelne strukturell bestrebt ist, seinen Nutzen zu steigern³³ und dass mit der Übertragung von Entscheidungsspielräumen die Möglichkeit einhergeht, den eigenen Nutzen auf Kosten anderer, auf die sich die Entscheidung auswirken kann, zu mehr. Dies gilt selbst bei weitgehenden Einflussmöglichkeiten der Betroffenen auf den Handelnden, da der Handelnde zumindest über unmittelbarere Informationen verfügt und

Beobachtungen macht, die der von der Entscheidung Betroffene nicht machen kann.³⁴ Solche Problemstellungen werden in der Ökonomie unter dem Stichwort der Prinzipal-Agenten-Theorie erörtert.³⁵ In Gesellschaften können sich zahlreiche Prinzipal-Agenten-Konstellationen ergeben. Zu untersuchen sind hier abweichende Interessen zwischen Gesellschaftern und Gläubigern. Aufgrund der Entscheidungsspielräume und Informationsvorsprünge der Gesellschafter als Agenten kann es zu einer einseitigen Verfolgung der Interessen der Gesellschafter auf Kosten der Prinzipale in Person der Gläubiger kommen.³⁶ Voraussetzung für das Entstehen von Konflikten zwischen beiden Gruppen ist dabei stets, dass der Zahlungsanspruch der Gläubiger riskant, also zumindest teilweise ausfallbedroht ist.³⁷

Vor dem Hintergrund der anreiztheoretischen Kritik der Literatur an gemeinnützigen Körperschaften fragt es sich, ob Konflikte zwischen Gesellschaftern und Gläubigern verstärkt auftreten, wenn statt Erwerbsinteressen der Mitglieder gemeinnützige Zwecke verfolgt werden. Ferner ist zu untersuchen, ob ggf. bestehende Kautelen zum Schutz der Gläubiger gegen opportunistisches Verhalten der Gesellschafter auch in gemeinnützigen GmbHs zum Tragen kommen. Dabei wird – wie bei Untersuchungen opportunistischen Verhaltens von Gesellschaftern üblich – ausgeblendet, dass die Geschäftsführer, sofern personenverschieden von den Gesellschaftern, zuvörderst ihre eigenen Interessen im Blick haben, die wiederum von denen der Gesellschafter abweichen können.³⁸

b) Falsche Prämisse des Interessengleichlaufs im Fall der Verfolgung von Erwerbsinteressen der Gesellschafter

Da die Wertschöpfung sowohl Voraussetzung für die Befriedigung der Gläubiger als auch für die Ausschüttung von Gewinnen ist, wird hinsichtlich erwerbswirtschaftliche Zwecke der Gesellschafter verfolgenden Gesellschaften weitgehend von einem grundsätzlichen Interessengleichklang zwischen Gläubigern und Gesellschaftern ausgegangen.³⁹ Im Hinblick auf vielfältige, im Folgenden darzustellende Konflikte zwischen Gesellschaftern und Gläubigern hinsichtlich der Zweckerreichung kann ein derart beschriebener Interessengleichklang aber in unterschiedlichster Weise überlagert werden, sodass es zumindest

irreführend ist, auf eine grundsätzlich bestehende Zielkongruenz zwischen den genannten Gruppen zu verweisen. Nimmt man an, dass der Zweck als Formalziel auch die Intensität determiniert, mit der eine Gesellschaft wertschöpfend tätig wird,⁴⁰ ist sogar zu hinterfragen, ob überhaupt ein grundsätzlicher Interessengleichklang zwischen Gesellschaftern und Gläubigern gegeben ist, denn auch und gerade in Hinsicht auf die Intensität wertschöpfender Tätigkeit können die Vorstellungen der beiden Gruppen divergieren.

Die Höhe des Gewinns ist regelmäßig an die Höhe des Risikos geknüpft, weshalb es zu abweichenden Interessen hinsichtlich des einzugehenden Risikos, mithin zu einem Interessenkonflikt bei der Allokation des überlassenen Kapitals kommen kann.⁴¹ Die Gesellschafter profitieren als Inhaber der Residualansprüche davon, dass die Gesellschaft Risiken eingeht, werden aber mit den resultierenden Haftungsrisiken zumindest nicht vollumfänglich belastet.⁴² Sie haben folglich einen Anreiz, hohe Risiken einzugehen, um ihre Kapitalrendite zu erhöhen.⁴³ Die Gläubiger fordern hingegen den Eingang nur moderater Risiken mit gleichbleibendem, vorhersehbarem Kapitalfluss, weil sie nur Inhaber summenmäßig festgeschriebener Ansprüche sind und dementsprechend nicht an einem darüber hinausgehenden Erfolg der Gesellschaft teilhaben.⁴⁴ Dabei können die Gesellschafter ihre Gläubiger „ausbeuten“, wenn und soweit keine Schutzvorkehrungen getroffen werden. Denn die Gläubiger legen für die von ihnen in Form von Zinsen verlangte Risikoprämie eine bestimmte Mittelverwendung durch die Gesellschaft mit einem spezifischen Risiko zugrunde. Entschließen sich die Gesellschafter nun, die ihnen überlassenen Mittel für risikoreichere Unternehmungen zu verwenden, erhöhen sie ihre Gewinnerwartungen auf Kosten der Gläubiger, die ihrerseits von dem erhöhten Risiko nicht profitieren.⁴⁵ Von zwei sich ausschließenden Investitionsmöglichkeiten werden die Anteilseigner die riskantere dabei sogar dann realisieren, wenn sie einen niedrigeren Ertragswert aufweist, solange der Unternehmenswertverlust aufgrund der Wahl der Möglichkeit mit dem geringeren Ertragswert durch einen Vermögenstransfer von den Gläubigern zu den Anteilseignern überkompensiert wird (sogenanntes Risiko-Anreiz-Problem).⁴⁶ Dieses Problem muss sich nicht nur darin ausdrücken, dass in Vorhaben mit negativem Ertragswert investiert wird

(Überinvestition), sondern es kann auch dazu kommen, dass eine Investition mit positivem Ertragswert unterbleibt, wenn aufgrund eines Vermögenstransfers zugunsten der Gläubiger das Unterlassen der Investition zu einem höheren Wert der Eigenkapitalansprüche führt als die Durchführung (Unterinvestition).⁴⁷

Ferner haben die Gesellschafter die Möglichkeit, der Gesellschaft nach Überlassung des Fremdkapitals – durch Ausschüttungen oder durch hohe Gehälter als Gesellschafter-Geschäftsführer – Mittel zu entziehen und so die Insolvenzwahrscheinlichkeit in einem Maß zu erhöhen, das von den Gläubigern nicht vorhergesehen wurde (*cash in and run*).⁴⁸ Zudem können die Gesellschafter die Interessen der Gläubiger auch dadurch nachteilig beeinträchtigen, dass weiteres Fremdkapital gleichen oder sogar höheren Ranges aufgenommen wird.⁴⁹ Zu einem solchen opportunistischen Verhalten haben die Gesellschafter durchaus einen Anreiz, beispielsweise um über eine höhere Fremdverschuldungsquote den Wert ihrer Anteile an der Gesellschaft zu erhöhen (sogenannter *leverage*-Effekt).⁵⁰

Vor diesem Hintergrund ist es in der Ökonomie unbestritten, dass eine aus Sicht der Gesellschafter optimale Investitionspolitik nicht automatisch zu einer Maximierung des Unternehmenswertes, also einer Erhöhung des Werts der Summe sämtlicher Ansprüche von Eigen- und Fremdkapitalgebern, führt.⁵¹ Es ist daher widersprüchlich, wenn im rechtswissenschaftlichen Schrifttum zwar einerseits die Gefahr gesehen wird, dass Gesellschafter bei fehlender persönlicher Haftung Anreize zu opportunistischem Verhalten haben, andererseits aber davon ausgegangen wird, dass ausgerechnet das Gewinninteresse der Gesellschafter, welches in Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaften gerade die Triebfeder für opportunistisches Verhalten ist, gläubigerschützende Wirkungen entfalten soll.⁵²

Überhöhte Ausschüttungen an die Gesellschafter sind dabei nicht nur eine Ausprägung nachvertraglichen gläubigerschädigenden Verhaltens, sondern zugleich *Mittel zur Realisierung* anderer Formen gläubigerschädigenden Verhaltens.⁵³ Aus diesem Grund sind vertragliche Ausschüttungsrestriktionen nachzuweisen, seitdem es haftungsbeschränkte Unternehmen gibt.⁵⁴ Auch wurden gesetzliche Ausschüttungsrestriktionen geschaffen, vgl. nur § 30 Abs. 1 GmbHG. Danach darf Gewinn nur dann

an die Gesellschafter ausgeschüttet werden, wenn das Vermögen der Gesellschaft den Betrag des Stammkapitals übersteigt. Es darf kein Aktivvermögen der Gesellschaft weggegeben werden, wenn und soweit dadurch eine Unterbilanz herbeigeführt oder vertieft wird oder die Gesellschaft bereits überschuldet ist.⁵⁵

Es wäre jedoch verfehlt, allein aus dem Bestehen von Ausschüttungsrestriktionen zu folgern, dass die beschriebenen Konflikte zwischen Gesellschaftern und Gläubigern gänzlich aufgelöst worden wären. Insbesondere greifen zumindest gesetzliche Ausschüttungssperren – wie dargelegt – frühestens dann ein, wenn es zu einer Unterbilanz kommt. Im Einzelfall kann es bereits oberhalb dieser Schwelle beträchtlichen Spielraum für gläubigerschädigendes Verhalten geben.⁵⁶ Zudem kommt die Erhöhung der Residualansprüche durch gläubigerschädigendes Verhalten auch dann in Betracht, wenn zunächst keine Ausschüttungen möglich sind. Denn die Gewinne hieraus können möglicherweise zu einem späteren Zeitpunkt durch Ausschüttungen oder auf anderem Wege, insbesondere den Verkauf der Anteile und damit der Residualansprüche, realisiert werden.

Mithin verhindert das Gesellschaftsrecht ein opportunistisches Verhalten nicht vollständig, obgleich dies ein Kernanliegen der Kapitalschutzregeln ist.⁵⁷ Dieser Befund wird dadurch belegt, dass Kreditgeber sich häufig eine Verwendung der überlassenen Mittel nur für bestimmte Zwecke und weitere strikte Verhaltenspflichten des Schuldners ausbedingen.⁵⁸

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es zumindest irreführend ist, eine grundsätzliche Zielkongruenz in erwerbswirtschaftliche Zwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaften zu betonen, da die Interessen beider Gruppen insbesondere hinsichtlich der Art und Weise der Zielerreichung in Bezug auf das eingegangene Risiko, hinsichtlich der Fremdverschuldungsquote sowie betreffend Vermögenstransfers an die Gesellschafter divergieren und Interessengleichklänge zwischen beiden Gruppen hiervon überlagert werden. Damit erweist sich eine der grundlegenden Annahmen des Vergleichs von Erwerbszwecke ihrer Mitglieder verfolgenden und sonstige Zwecke verfolgenden Gesellschaften als unzutreffend: Den unterstellten Gleichlauf der Interessen zwischen Gläubigern und Mitgliedern gibt es in Erwerbszwecke ebendieser

verfolgenden Gesellschaften nicht. Dieser Befund impliziert freilich nicht, dass sich in gemeinnützigen Gesellschaften keine andersgearteten Konflikte zwischen Gesellschaftern und Gläubigern ergeben können.

c) Konflikte von Gesellschaftern und Gläubigern in gemeinnützigen GmbHs

In gemeinnützigen Gesellschaften ist der Gewinnanspruch der Gesellschafter grundsätzlich abzubedingen und die Mitglieder dürfen in ihrer Eigenschaft als solche auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Gesellschaft erhalten, § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.⁵⁹ Dann haben die Gesellschafter keinen Anreiz, die von der Gesellschaft erwirtschafteten Mittel zu maximieren, um Ausschüttungen zunächst überhaupt zu ermöglichen⁶⁰ und die ausschüttbaren Gewinne zu maximieren.

Um die Konflikte zwischen solchen Gesellschaftern gemeinnütziger GmbHs, die keine Erhöhung ihrer (zukünftigen) Residualansprüche erstreben, und den Gläubigern dieser Gesellschaften herauszuarbeiten, ist zunächst die Motivationslage der Gesellschafter gemeinnütziger Gesellschaften zu ergründen. Die Mitglieder einer gemeinnützigen Gesellschaft dürfen während der laufenden Mitgliedschaft zwar keine Ausschüttungen von Gewinnanteilen oder sonstige Zuwendungen, bei ihrem Ausscheiden keine Abfindungen aus dem Gesellschaftsvermögen erhalten und auch keine sonstigen wirtschaftlichen Vorteile aus ihrer Mitgliedschaft ziehen, §§ 55 Abs. 1 Hs. 1, Nr. 1 S. 2, Nr. 2 AO. Obgleich nach § 52 Abs. 1 S. 1 AO die *Allgemeinheit* zu fördern ist, kann jedoch auch eine primär mitgliedernützige Gesellschaft gemeinnützig sein, solange im Grundsatz jeder Mitglied werden kann, d.h. die Mitglieder einen Ausschnitt der Allgemeinheit darstellen. Sie dürfen insbesondere nicht durch hohe Aufnahme- und Mitgliedsbeiträge selektiert werden⁶¹ und keine *wirtschaftlichen* Vorteile erhalten.

Die Frage, welche Interessen der Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH verfolgt, der keine Erhöhung seiner (späteren) Residualansprüche erstrebt, ist eng verknüpft mit der Frage nach der Motivation für gemeinnütziges Handeln im Allgemeinen.⁶² Die Rechts-Ökonomie hat sich dieser Frage vertieft gewidmet und wird durch Erkenntnisse anderer Disziplinen ergänzt. Als Motivation für gemeinnütziges Handeln haben

diese Untersuchungen die folgenden Aspekte identifiziert.⁶³ (i) Eigener Nutzen aus von der gemeinnützigen Gesellschaft angebotenen Leistungen (auch wenn die Leistungen nicht primär oder ausschließlich den Mitgliedern zugute kommen, kann der Gesellschafter Konsument des von der Gesellschaft bereitgestellten Guts sein⁶⁴), (ii) Zufriedenheit (sogenannter *warm glow*) aufgrund des Handelns entsprechend internalisierter gesellschaftlicher Normen bzw. Vermeidung sogenannter psychischer Kosten, (iii) wirkliche oder vermeintliche Anerkennung und (iv) Zugang zu einem Netzwerk bzw. gefühlte Zugehörigkeit zu einem solchen. Ferner kann (v) die Stellung als Mitglied einer gemeinnützigen Gesellschaft dazu führen, dass der Gesellschafter als hauptamtlicher Geschäftsführer angestellt wird und einen Arbeitsplatz erhält.

Zwischen diesen Ansätzen zur Erklärung altruistischen Verhaltens bedarf es keiner Entscheidung; vielmehr stehen sie nebeneinander und ergänzen sich.⁶⁵ Je nach individuellem Nutzen wird eines bzw. werden mehrere der genannten Motive im Vordergrund stehen.⁶⁶ Derjenige, der eine gemeinnützige GmbH gründet oder Gesellschafter einer solchen wird, sucht eine oder mehrere der dargestellten Formen von Nutzen aus dieser Handlung zu ziehen. Er entscheidet sich durch die Gründung einer gemeinnützigen Körperschaft für die Institutionalisierung seiner Zuwendung, weil er dies für die effizienteste Form hält, den erstrebten Nutzen zu maximieren.

Aus der Antwort auf die Frage nach der Motivation für gemeinnütziges Handeln können in einem nächsten Schritt Schlüsse hinsichtlich der Ziele und Wege zur Zielerreichung der Gesellschaft gezogen werden: Denn gemeinnützige Unternehmen dienen als „Koalition“ ihrer Mitglieder dem Zweck der Erfüllung der individuellen Ziele der Gesellschafter⁶⁷ und sind damit eine Möglichkeit, Zeit und finanzielle Ressourcen gemeinnützigen Zwecken zuzuführen.⁶⁸ Dieser Schluss von den Gründen zur Förderung gemeinnützigen Handelns *im Allgemeinen* auf die Motivation zur Gründung oder zum späteren Beitritt zu einer gemeinnützigen Körperschaft *im Besonderen* wird in der Literatur bisweilen verkannt.⁶⁹ Man könnte jedoch befürchten, dass das die Bedürfnisse des Gesellschafters befriedigende Maß an gemeinnützigem Handeln bereits mit der Gründung der Gesellschaft oder der Übernahme der

Geschäftsanteile erreicht wird. Dies ist im Einzelfall denkbar, insbesondere dann, wenn Anerkennung, die mit der Verbundenheit mit der gemeinnützigen GmbH einhergeht, die treibende Motivationslage ist.⁷⁰ Selbst dann wird die Anerkennung jedoch für denjenigen größer sein, der Gesellschafter oder Gesellschafter-Geschäftsführer einer gemeinnützigen Zwecke (zumindest scheinbar) effizient und effektiv und vor allem für längere Zeitdauer verfolgenden GmbH ist.⁷¹ In jedem Fall würde eine Insolvenz der Gesellschaft ein schlechtes Licht auf die involvierten Gesellschafter werfen.⁷² Es erscheint zudem unwahrscheinlich, dass ein hinreichendes Maß an Nutzen bereits aus der bloßen Erlangung der Gesellschafterstellung gezogen wird: Ein Bedürfnis nach einmaligem gemeinnützigem Handeln ließe sich nämlich regelmäßig einfacher auf anderem Wege befriedigen, beispielsweise durch eine Zuwendung an eine bereits existente gemeinnützige Körperschaft. Den von ihm erstrebten Nutzen wird ein Gesellschafter daher regelmäßig nicht bereits aus der Gründung der Gesellschaft oder der Begründung der Gesellschafterstellung ziehen, sondern zumindest teilweise erst durch die Erreichung der gemeinnützigen Zwecke der Gesellschaft. Anders gewendet: Wenn der Anreiz groß genug zur Gründung einer gemeinnützigen GmbH oder der Übernahme der Gesellschafterstellung war, liegt es nahe, dass der Gesellschafter auch weiterhin Nutzen aus seiner Mitgliedschaft ziehen wollen.

Damit kann als erstes Ergebnis festgehalten werden, dass das Streben der Gesellschafter danach, den eigenen Erwerb zu mehren, in gemeinnützigen GmbHs durch das Interesse, fortlaufend ideellen Nutzen aus der Mitgliedschaft zu ziehen, substituiert wird. Die Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH sind nicht etwa desinteressierte Mitglieder einer Gesellschaft. Sie haben ein Interesse am Bestand der Gesellschaft zur dauerhaften Förderung des ideellen Zwecks.⁷³ Diese Feststellung stellt den Ansatz der Institutionenökonomik in Frage, die als „Eigentümer“ eines Unternehmens den Bezieher des Residualeinkommens erachtet,⁷⁴ ohne dass diese Frage hier vertieft werden kann.

Aufbauend auf diesem Befund ist nun zu untersuchen, inwiefern sich die Verfolgung eines solchen ideellen Interesses auf Konflikte zwischen Gesellschaftern und Gläubigern auswirkt.

Gewinnausschüttungsverbote wie das des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO bewirken nach teilweise vertretener Ansicht einen Interessengleichlauf aller *stakeholder* der Gesellschaft⁷⁵ oder führen zumindest dazu, dass die Mitglieder keinen Anreiz haben, die Erträge zu maximieren.⁷⁶ Nach anderer Ansicht streben die Gesellschafter gemeinnütziger Gesellschaften durchaus danach, die Einkünfte der Gesellschaft zu mehren, nicht jedoch zur Vornahme von Ausschüttungen, sondern zur Verfolgung gemeinnütziger Zwecke.⁷⁷

Zutreffend ist, dass es in gemeinnützigen Gesellschaften jedenfalls nicht zu Konflikten zwischen Gesellschaftern und Gläubigern hinsichtlich der Ausschüttung kommen kann.⁷⁸ Insbesondere vor dem Hintergrund der oben getroffenen Feststellung, dass Mittel nachvertraglichen gläubigerschädigenden Verhaltens vornehmlich überhöhte Ausschüttungen an die Gesellschafter sind, ist diese Feststellung von zentraler Bedeutung für den Gläubigerschutz. Andererseits können auch von einer zu strengen Ausschüttungsrestriktion negative Wirkungen für die Gläubiger ausgehen.⁷⁹ Zudem würde eine pauschale Annahme des Entfallens von Konflikten zwischen den Gesellschaftern und Gläubigern aufgrund des Ausschüttungsverbots verkennen, dass die Gesellschafter einen Anreiz haben könnten, ihren sonstigen Nutzen aus der Mitgliedschaft in der Gesellschaft zu maximieren und die hierzu vorgenommenen Handlungen ebenso wie die Handlungen zur Erhöhung des Wertes der Residualansprüche zu Konflikten mit Gläubigern der Gesellschaft führen können.⁸⁰

Es ist weiterhin unwahrscheinlich, dass in gemeinnützigen GmbHs ein Unterinvestitionsproblem auftritt, da die Gesellschafter bei fehlenden Investitionen – anders als in erwerbswirtschaftliche Zwecke verfolgenden Gesellschaften – regelmäßig keinen Nutzen aus ihrer Mitgliedschaft ziehen können, da dieser häufig gerade aus der Leistungsstellung durch die Gesellschaft folgt. Allerdings kommt es in gemeinnützigen Gesellschaften zu einem strukturellen Überinvestitionsproblem: Viele Investitionen im gemeinnützigen Bereich werden keinen positiven Ertragswert aufweisen, sondern stets zu Verlusten führen, beispielsweise wenn Fördermittel ausgekehrt werden. Der betriebliche Investitionsprozess, d.h. der übliche Zyklus von Investition und Desinvestition,⁸¹ wird in gemeinnützigen

Gesellschaften insofern teilweise unterbrochen, als die Investition zur Zweckverwirklichung unter oder ohne Gegenwert erfolgt und die aus Spenden eingenommenen Mittel keine – zumindest keine unmittelbare – Desinvestition vorherigen Kapitaleinsatzes sind. Dann sind Investition und Desinvestition zwei einander nicht notwendig bedingende Prozesse. Eine Verausgabung der Mittel zu den gemeinnützigen satzungsmäßigen Zwecken der Körperschaft liegt mit anderen Worten dann nicht im Interesse der Gläubiger der Gesellschaft, wenn sie ohne zumindest gleichwertige Gegenleistung erfolgt und mithin keinen zumindest neutralen Erwartungswert aufweist.⁸² Lediglich wenn eine Mittelausgabe unmittelbar die Spendeneinnahmen erhöht, kann sie im Interesse der Gläubiger liegen. Somit können sich auch bei der Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken Konflikte zwischen Gläubigern und Gesellschaftern entwickeln.

Weiterhin stellt sich die Frage, ob der Wunsch der Gesellschafter, ihren ideellen Nutzen zu maximieren, einen ebenso starken Anreiz zu opportunistischem Verhalten darstellt wie der Wunsch, den eigenen Erwerb zu maximieren. Es ist eine in vielen Experimenten bestätigte Grundannahme der Wirtschaftswissenschaft, dass ein Individuum stets die Mehrung seines finanziellen Nutzens erstrebt, während keine entsprechenden Hypothesen betreffend die Mehrung ideellen Nutzens aufgestellt werden.⁸³ Auch der Gesetzgeber ist der Auffassung, dass die Erwartung eigener wirtschaftlicher Vorteile ein stärkerer Anreiz ist als die ideellen Nutzens, setzt er steuerliche Anreize doch gerade für gemeinnützige Unternehmungen, die eigene wirtschaftliche Vorteile der Gesellschafter, nicht aber ideelle Vorteile ausschließen.⁸⁴ Selbst wenn man mit der sogenannten Anspruchsanpassungstheorie annimmt, dass ab einem gewissen Punkt die Kosten weiterer Gewinnmaximierung den zusätzlichen Nutzen hieraus übersteigen,⁸⁵ ist zumindest davon auszugehen, dass der Punkt, ab dem die Kosten einer weiteren Maximierung der Zielgröße den hieraus gezogenen Nutzen übersteigen, bei der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke früher erreicht wird als im Fall von Gewinnzielen der Gesellschafter. Der Grenznutzen einer Erhöhung des eigenen Erwerbs wird ab einem gewissen Punkt abnehmen, jedoch wird es lange dauern, bis ein Individuum der Ansicht ist, es habe genug verdient. In Ansehung der Formen möglichen Nutzens aus der Förderung ideeller Zwecke erscheint

ein Streben nach (stetiger) Erhöhung des gemeinnützigen *outputs* hingegen unwahrscheinlich. Am ehesten lässt sich ein solches begründen, wenn der Gesellschafter Nutzen aus den Leistungen der Gesellschaft oder aus einem *warm glow* ob der Besserstellung Dritter zieht. Bereits in diesem Fall kann ein hinreichendes Maß an Freudengefühl jedoch bereits aus der Zweckverfolgung als solcher gezogen werden, ohne dass es auf ein bestimmtes Maß ankäme. Geht es dem Gesellschafter vorrangig darum, über seine Mitgliedschaft in der Gesellschaft seinen von dieser bereitgestellten Arbeitsplatz – beispielsweise als Geschäftsführer – zu erhalten oder Zugang zu Netzwerken gewährt zu bekommen, kann dieser Nutzen ebenfalls bereits durch die bloße Fortexistenz der Gesellschaft erreicht werden. Sucht der Gesellschafter Anerkennung aus seiner Mitgliedschaft in der Gesellschaft zu ziehen, hat er jedenfalls dann einen Anreiz, die Erhöhung des gemeinnützigen *outputs* zu erstreben, wenn dies tatsächlich oder aus seiner subjektiven Wahrnehmung aufgrund des Erfolgs der gemeinnützigen Körperschaft zu einer Mehrung des Ansehens der Gesellschafter führt. Dies wird zwar ein Anreiz sein, die Zweckverfolgung durch die Gesellschaft sicherzustellen, jedenfalls dann aber keinen Anreiz zum Eingang übermäßiger Risiken darstellen, wenn eine Insolvenz der gemeinnützigen Unternehmung die dem Gesellschafter zuteilwerdende Anerkennung rückwirkend entfallen lässt, weil sich die Vermutung einstellt, dass eine Gemeinwohlförderung tatsächlich überhaupt nicht erfolgt ist.

Im Ergebnis kann in gemeinnützigen GmbHs je nach dem erstrebten Nutzen ein Anreiz der Gesellschafter zu opportunistischem Verhalten durch den Eingang erhöhter Risiken bestehen, dies muss aber nicht so sein. Strukturell ist im Vergleich mit Erwerbszwecke verfolgenden Gesellschaften von einem verminderten Anreiz zu gläubigerschädigendem Verhalten aufgrund des verminderten Anreizes zum Eingang überhöhter Risiken auszugehen. Allerdings stehen viele Investitionen gemeinnütziger Gesellschaften deshalb nicht im Interesse der Gläubiger, weil sie keinen positiven Erwartungswert aufweisen.

d) Schutzwirkung der Kapitalerhaltungsregeln in gemeinnützigen GmbHs

Im Anschluss an die Frage des Umfangs von Interessenkollisionen

zwischen Gesellschaftern und Gläubigern stellt sich die Frage, inwieweit diese Konflikte vom Gesetz adressiert werden. Wird ein opportunistisches Verhalten der Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH deshalb vom Gesetz nicht sanktioniert, weil ein verständiger Gesellschafter im Regelfall der Verfolgung von Erwerbsinteressen keinen Anreiz hätte, Wertabgaben ohne oder gegen zu geringe Gegenleistung zu veranlassen?⁸⁶

Die Gesellschafter einer gemeinnützigen Gesellschaft haben in gewissen Grenzen einen Anreiz, die Einkünfte der Gesellschaft zu mehren, um ihr die Verfolgung ihrer gemeinnützigen Zwecke zu erlauben. Während zur Erhöhung der Einkünfte zum Zweck einer Ausschüttung die *Vermeidung einer Unterbilanz* zur *conditio sine qua non* der *Zweckerreichung* in einem Geschäftsjahr wird, ist im Fall einer Erhöhung der Einkünfte zum Zweck der Förderung gemeinnütziger Zwecke nur die *Vermeidung eines Insolvenzgrundes* *conditio sine qua non* für die weitere Möglichkeit zur *Zweckverfolgung*. Dies hat Auswirkungen auf die Verknüpfung von Zweck und Vermeidung einer Unterbilanz: Im Fall der Verfolgung von Erwerbsinteressen ist der eine Unterbilanz übersteigende Betrag gleichzusetzen mit der grundsätzlichen Zweckerreichung in einem Geschäftsjahr, nämlich insofern, als eine Ausschüttung ab diesem Punkt vorgenommen werden kann.⁸⁷ Im Fall der Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken hat die Unterbilanz schlicht keine Bedeutung. Der gemeinnützige Zweck kann auch bei Entstehung einer Unterbilanz erfolgreich verfolgt werden, da laufende Ausgaben nicht an bilanzielle Größen gebunden sind. Damit besteht ein qualitativer Unterschied der nach „unten“ bestehenden Mindestgrenze einer erstrebenswerten bilanziellen Lage der Gesellschaft: Im Fall der Verfolgung von Erwerbszwecken ist dies die Unterbilanz; im Fall der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke erst die Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit (§§ 17, 19 InsO) – lässt man den fakultativen Insolvenzgrund der drohenden Zahlungsunfähigkeit des § 18 InsO außer Betracht. Hierin liegt reflexartig auch ein Unterschied für die Gläubiger. Zwar kann eine Zahlungsunfähigkeit auch eintreten, ohne dass es zu einer Unterbilanz kommt, doch ist dies weit weniger wahrscheinlich als das Eintreten von Zahlungsunfähigkeit im Falle einer durch hohe Verbindlichkeiten entstehenden Unterbilanz. Wird lediglich versucht, das Eintreten eines Insolvenzgrundes der Zahlungsunfähigkeit oder der (drohenden) Überschuldung zu vermeiden, fehlt ein finanzielles „Polster“

für den Fall, dass die Einnahmen sich verringern oder die Gesellschaft mit unerwarteten Verbindlichkeiten konfrontiert wird. Die gemeinnützige Gesellschaft kann sich in gewisser Hinsicht stets am Rande einer Insolvenz bewegen und doch erfolgreich im Sinne einer Verfolgung ihrer Zwecke sein. Damit besteht hinsichtlich des Gläubigerschutzes ein qualitativer Unterschied je nach dem, ob die Gesellschafter den ausschüttungsfähigen Gewinn maximieren wollen oder andere Zwecke verfolgen und hierzu lediglich das Eintreten eines Insolvenzgrundes zu vermeiden haben. Der stärkere Schutz in erwerbswirtschaftliche Zwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaften ist Folge der gesetzlichen Voraussetzungen für Ausschüttungen.

Zudem können nicht sämtliche Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben ausgeschüttet werden: Der Jahresüberschuss wird zunächst durch Abschreibungen gemindert. Weiterhin können die Gesellschafter auch nicht über den gesamten Jahresüberschuss disponieren, sondern er muss vielmehr um bestimmte Posten korrigiert werden. Werden selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens oder Vermögensgegenstände in der Bilanz ausgewiesen, ist eine Ausschüttung von Gewinnen nur möglich, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen abzüglich eines Verlustvortrags oder zuzüglich eines Gewinnvortrags den insgesamt angesetzten Beträgen abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern zumindest entsprechen, § 268 Abs. 8 S. 1 HGB. Bei Vermögensgegenständen i.S.v. § 246 Abs. 2 S. 2 HGB ist nach § 268 Abs. 8 S. 3 HGB der erste Satz der Norm auf den Betrag abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern anzuwenden, der die Anschaffungskosten übersteigt. Zusätzlich gilt eine Ausschüttungssperre für die in der Bilanz aktivierten latenten Steuern, soweit diese die passiven latenten Steuern übersteigen, § 268 Abs. 8 S. 2 HGB. Der ausschüttungsfähige Jahresüberschuss wird weiterhin gem. § 29 Abs. 1 S. 1 GmbHG durch satzungsmäßige Rücklagen gemindert.⁸⁸ Abzuziehen sind ferner durch Gesellschafterbeschluss gebildete Rücklagen sowie Rückstellungen, die im Fall unterlassener Instandhaltung nach § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB zwingend zu bilden sind, wenn die Instandhaltung im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten vorgenommen wird. Weitere Ausschüttungssperren können sich beispielsweise aus einer

Aktivierung der Kosten für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs gem. § 269 HGB oder der sogenannten aktiven Steuerabgrenzung gem. § 274 Abs. 2 HGB ergeben.⁸⁹ Damit wird der ausschüttungsfähige Gewinn in der Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgenden GmbH – teilweise nach Maßgabe der Satzung – zum Teil in der Gesellschaft gebunden und zur Erfüllung kommender Verbindlichkeiten „zur Seite gelegt“. Laufende Ausgaben zur Förderung des Zwecks sind hingegen keinen derartigen Beschränkungen unterworfen.

Weiterhin können die eingenommenen Mittel unmittelbar den gemeinnützigen Zwecken zugeführt werden (und sollen dies auch zeitnah, vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Sie sind damit keinen Schranken unterworfen, insbesondere also – anders als am Ende des Geschäftsjahres an die Gesellschafter auszuschüttende Mittel – nicht zwingend für eine gewisse Zeit in der Gesellschaft gebunden.⁹⁰ In einer Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaft werden zwar Vorabausschüttungen des Gewinns überwiegend für zulässig erachtet, allerdings nur soweit nach sorgfältiger kaufmännischer Beurteilung mit einem entsprechenden Reingewinn am Jahresende zu rechnen ist oder ausreichend freie Rücklagen oder Gewinnvorträge zur Verfügung stehen.⁹¹ Stellt sich später dennoch heraus, dass diese Voraussetzungen nicht erfüllt werden können, sind die Gesellschafter in Ansehung von § 30 GmbHG zur Rückzahlung verpflichtet.⁹²

Hieran zeigt sich, dass die Kapitalerhaltungsregeln ihre Wirkung nur entfalten, wenn die Gesellschafter eigene Erwerbsinteressen verfolgen. Selbst wenn die Gesellschafter gemeinnütziger GmbHs das Bestreben haben, die Einkünfte zur Verfolgung gemeinnütziger Zwecke zu mehren, ist dies aufgrund des Nichteingreifens der Kapitalerhaltungsregeln strukturell weniger gläubigerschützend als ein Bestreben, gerade den ausschüttungsfähigen Gewinn zu erhöhen.

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass Schön für öffentliche Unternehmen, die keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen, die Idee aufgeworfen hat, in Anlehnung an §§ 30, 31 GmbHG bereits *de lege lata* jegliche Ausgaben zur Verwirklichung des Gesellschaftszwecks als verdeckte Einlagen- und Kapitalrückgewähr zu werten, soweit sie in Wertabgaben zum Nachteil der Gesellschaft resultieren.⁹³ Problematisch

ist an dieser Argumentation zunächst, dass der Gesellschafter nicht Empfänger der von der Gesellschaft verausgabten Mittel ist.⁹⁴ Die durch die Zweckverfolgung Begünstigten können dabei nicht wie beispielsweise Angehörige oder Treuhänder dem Lager des Gesellschafters zugerechnet werden, da es regelmäßig kein Näheverhältnis zwischen ihnen gibt.⁹⁵ Vor dem Hintergrund der Motivationslage der Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH könnte man indes weitergehend überlegen, den ideellen Nutzen, den der Gesellschafter aus seiner Mitgliedschaft in der Gesellschaft zieht, einem Vermögensvorteil gleich zu stellen, denn der gemeinnützige Zweck tritt an die Stelle der Erwerbsinteressen der Gesellschafter.⁹⁶ Durch die von der Gesellschaft getätigte Ausgabe fließt dem Gesellschafter ideeller Nutzen zu, was der Rückgewähr von Kapital deshalb gleichzustellen sein könnte, weil dadurch das Gesellschaftsvermögen gemindert wird und der Gesellschafter gerade aus dieser Vermögensminderung (ideellen) Nutzen ziehen kann. Diese Argumentation erscheint problematisch vor dem Hintergrund, dass der Gesellschafter zumindest nach steuerlichem Gemeinnützigkeitsrecht gerade keine wirtschaftlichen Vorteile aus seiner Mitgliedschaft ziehen darf (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO) und damit streng zwischen wirtschaftlichen und ideellen Vorteilen unterschieden wird.⁹⁷ Jedenfalls aus steuerrechtlicher Perspektive kann mithin ideeller Nutzen keinesfalls mit wirtschaftlichen Vorteilen gleichgesetzt werden. Weiterhin müsste die Wertabgabe durch die Gesellschaft zur Förderung ihres Zwecks in Abweichung vom betrieblichen Interesse der Gesellschaft erfolgen, um eine verbotene Kapitalauszahlung zu konstatieren.⁹⁸ Wenn aber bereits der satzungsmäßige Gesellschaftszweck die Investition rechtfertigt oder sogar gebietet, kann kein Handeln in Abweichung des betrieblichen Interesses vorliegen.⁹⁹ Der Gesellschaftszweck schaltet §§ 30, 31 GmbHG als Schutzmechanismus für dem Zweck entsprechende Wertabgaben aus.¹⁰⁰ Aus diesen Gründen lehnt Schön selbst den von ihm aufgeworfenen Gedanken einer Haftung öffentlicher Gesellschafter für Wertabgaben zur Verfolgung ideeller oder sozialwirtschaftlicher Zwecke entsprechend §§ 30, 31 GmbHG grundsätzlich ab.¹⁰¹

Wertabgaben für die satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecke der Körperschaft könnte man somit allein dann als von §§ 30, 31 GmbHG erfasst ansehen, wenn man nicht nur erweiternd auch ideellen Nutzen als

Rückgewähr auffassen, sondern zudem auf das Erfordernis der Abweichung vom betrieblichen Interesse verzichten würde. Dann wäre jede Wertabgabe zum Nachteil der Gesellschaft verboten, die zu einem zumindest ideellen Vorteil der Gesellschafter führt, sofern sie nicht durch das Stammkapital gedeckt ist. Alternativ könnte man nicht § 30 GmbHG, sondern lediglich § 31 GmbHG analog auf auch zweckkonforme Wertabgaben anwenden, die zumindest zu einem ideellen Nutzen der Gesellschafter führen. Ein solcher Anspruch wäre dann gewiss kein „Rückgewähranspruch“ – wirtschaftliche Leistungen hat der Gesellschafter nie erhalten – sondern es würde vielmehr ein Haftungsanspruch für so beschriebene Wertabgaben gegenüber der Gesellschaft etabliert. Beide mögliche Analogien könnten zu einem Schutz der Gläubiger führen: Entweder würden faktisch Ausgaben für den gemeinnützigen Zweck unterbunden, die nicht durch das Stammkapital gedeckt sind oder es würde zumindest eine Haftung der Gesellschafter für solche Ausgaben etabliert.

Voraussetzung für eine Analogie ist, dass zwei Tatbestände, von denen nur einer gesetzlich geregelt ist, aus Gerechtigkeitserwägungen gleich zu behandeln sind, um Gleichartiges rechtlich gleich zu behandeln.¹⁰² Für eine entsprechende Anwendung könnte man hier anführen, dass es sich sowohl bei dem eigentlichen von §§ 30, 31 GmbHG erfassten Tatbestand als auch bei den das Stammkapital unterschreitenden Wertabgaben zur Förderung der satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecke um Folgen opportunistischen Verhaltens der Gesellschafter handelt. Allerdings stellt die bereits von Schön aufgezeigte Tatsache, dass die Wertabgaben zur Förderung der ideellen Zwecke gerade im Gesellschaftsinteresse liegen, einen entscheidenden Unterschied zwischen beiden Lebenssachverhalten dar, der eine Analogie ausschließt. Sieht man Wertabgaben, die im Einklang mit dem Gesellschaftszweck stehen, nur bei der Verfolgung anderer als Erwerbszwecke von den §§ 30, 31 GmbHG erfasst an, wird neben einem – unwiderleglich vermuteten – opportunistischen Verhalten der Gesellschafter der gemeinnützige Zweck zu einer Tatbestandsvoraussetzung. In gemeinnützigen Gesellschaften würde jede nicht durch Stammkapital gedeckte Wertabgabe die Folgen der §§ 30, 31 GmbHG auslösen und faktisch ein Wirtschaften, welches nicht unbedenklich durch das Stammkapital gedeckt ist, unmöglich machen.

Zudem sind Wertabgaben zu gemeinnützigen Zwecken, die nicht durch das Stammkapital gedeckt sind, nicht mit so hoher Wahrscheinlichkeit Folge opportunistischen Verhaltens der Gesellschafter, dass sich eine unwiderlegliche Vermutung opportunistischen Verhaltens rechtfertigen würde. Ferner hat die kompensationslose Wertabgabe in einer gemeinnützigen Körperschaft eine andere Natur als in einer Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaft: Zwar steht der Wertabgabe in Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks selbst keine oder eine nur geringe Gegenleistung entgegen, indes kann die Gesellschaft gerade aufgrund dieser Zweckförderung auf andere Finanzierungsquellen – insbesondere Zuwendungen Privater und der öffentlichen Hand – zugreifen.¹⁰³ Damit trägt die Tatsache, dass den Gesellschaftsorganen erlaubt wird, gegenleistungsfreie Wertabgaben vorzunehmen – mithin so zu handeln, wie sie es sonst nicht dürften – zumindest potentiell zur Erzielung von Einnahmen bei. Dies bedeutet, dass kompensationslose Wertabgaben keinen grundsätzlich gesellschaftsschädigenden Charakter haben. Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass Entnahmen in Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaften das vorrangige Mittel der Gesellschafter sind, sich auf Kosten der Gläubiger zu bereichern. Der von den Gesellschaftern einer gemeinnützigen GmbH gezogene Nutzen setzt zwar regelmäßig eine Verfolgung der gemeinnützigen Zwecke durch die Gesellschaft voraus. Jedoch fordern bestimmte Nutzenfunktionen der Gesellschafter keine stete Mehrung des gemeinnützigen *outputs*, sondern können bereits durch das Tätigwerden als solches erreicht werden. Zudem wird eine Insolvenz aufgrund einer übersteigerten, das Stammkapital der Gesellschaft unterschreitenden Zweckverfolgung bestimmte Formen des von den Gesellschaftern gezogenen Nutzens rückwirkend entfallen lassen. Mithin besteht selbst im Fall gänzlich kompensationsloser Wertabgaben durch eine gemeinnützige GmbH eine qualitativ geringere Gefährdung der Gläubiger als in einer Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaft. Aus diesen Gründen stellen sich Ausschüttungen, die nicht durch das Stammkapital gedeckt sind, und Wertabgaben in Erfüllung gemeinnütziger Zwecke als nicht gleichzusetzende Lebenssachverhalte dar.

Somit scheidet eine analoge Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG auf gesellschaftszweckkonforme Wertabgaben, die nicht durch das

Stammkapital gedeckt sind und den ideellen Nutzen der Gesellschafter mehren, aus. Dies bedeutet indes nicht, dass das „Leerlaufen“ des gesetzlichen Kapitalschutzsystems in gemeinnützigen GmbHs unproblematisch ist: Diese Bewertung sollte vielmehr Anlass zu – moderaten – Reformüberlegungen sein.¹⁰⁴ Nicht aber kann die Tatsache, dass die gesetzlichen Kapitalschutzregeln im Falle gemeinnütziger GmbHs in aller Regel nicht eingreifen, für sich die Voraussetzungen einer Analogie zu den §§ 30, 31 GmbHG begründen. Folglich bedarf es hier auch keiner Auseinandersetzung mit der strittigen Frage, wie stark der von §§ 30, 31 GmbHG tatsächlich bewirkte Gläubigerschutz ist und ob eine Analogie daher überhaupt zweckmäßig wäre.¹⁰⁵

Neben der Tatsache, dass die §§ 30, 31 GmbHG in gemeinnützigen GmbHs keine Schutzwirkungen entfalten, könnten positive Wirkungen des Stammkapitals entfallen, wenn gemeinnützige statt erwerbswirtschaftliche Zwecke der Mitglieder verfolgt werden.

Die Sorge des Gesellschafters um den Verlust der Risikobeteiligung an der Gesellschaft in Form seiner Einlage sollte nach dem Willen des historischen Gesetzgebers nicht nur die Gründung einer Vielzahl unbedeutender und ungenügend fundierter Gesellschaften verhindern, sondern auch „ein gewisses Interesse der Theilnehmer an den Schicksalen des gemeinsamen Unternehmens (...) gewährleisten“.¹⁰⁶ Am effektivsten würde ein solches Interesse des Gesellschafters an dem Unternehmen über eine unbeschränkte Haftung entsprechend des unter anderem von der Freiburger Schule – namentlich insbesondere von *Eucken* – propagierten Grundsatzes von Herrschaft und Haftung bewerkstelligt.¹⁰⁷ Eine solche unbeschränkte Haftung hätte allerdings nachteilige Wirkungen; dies unter anderem aufgrund der natürlichen Risikoaversion des Menschen, die durch eine Beschränkung der Haftung überwunden werden kann.¹⁰⁸ Als Risikoaversion wird die Neigung des Menschen bezeichnet, subjektiv die Gefahr eines Totalverlustes höher zu gewichten als den objektiv positiven Erwartungshorizont einer Unternehmung.¹⁰⁹ Die Gefahr des Verlustes wird in einer GmbH auf die Einlageleistung beschränkt, wodurch die natürliche Risikoaversion nur teilweise – nämlich grundsätzlich in ihren positiven Wirkungen – zum Tragen kommt. Finanzielle Anreize werden nicht gänzlich ausgeschaltet: Die Gefahr des Verlustes der Einlageleistung

ist Anreiz, die Gesellschaft vor Insolvenz zu schützen. Denn in diesem Fall verlieren die Gesellschafter regelmäßig ihr eingelegtes Kapital: Anders als Fremdkapital kann das Stammkapital als Gesamtbetrag der Stammeinlagen im Falle der Insolvenz nicht geltend gemacht werden; die Gesellschafter werden als solche keine Insolvenzgläubiger, vgl. §§ 38, 39 InsO. Da sämtliche Vermögenswerte der Gesellschaft vorrangig zur Befriedigung der Gläubiger aufgewendet werden müssen, wird bei einer Liquidation infolge einer Insolvenz regelmäßig kein Überschuss erzielt.¹¹⁰ Durch eine nur beschränkte Haftung wird in der Höhe der Stammeinlage ein Einklang zwischen den Interessen von Gesellschaftern und Gläubigern hergestellt und zugleich die natürliche Risikoaversion – soweit dies sinnvoll ist – überwunden. Zu beachten ist allerdings, dass diese Anreizfunktion keine optimale ist, da die Einlage aufgrund der Nachrangigkeit bei einem hohen Verschuldungsgrad als ohnehin verloren anzusehen ist und sie mithin in einer solchen Situation nicht mehr vor opportunistischem Verhalten schützen kann, welches sich regelmäßig in der Eingehung überhöhter Risiken äußern wird (*gambling for resurrection*).¹¹¹

In Übereinstimmung mit dieser Beschreibung wird in der Literatur teilweise die (vorrangige) Bedeutung des Stammkapitals in einer Anreizfunktion gesehen:¹¹² Je höher die eingelegte Summe ist, desto größer ist der Anreiz des Gesellschafters, einem Verlust der Mittel entgegenzuwirken. Dieser Anreiz ist größer als der eines Fremdkapitalgebers, denn Stammkapital ist aufgrund der beschriebenen insolvenzrechtlichen Behandlung im Vergleich zum Fremdkapital mit einem besonderen Verlustrisiko belastet.¹¹³ Die Angst vor dem Verlust des eingelegten Kapitals ist mithin ein negativer Anreiz zur Ausübung von Kontrolle, zur angemessenen Kapitalausstattung und zum Eingang nur moderater Risiken. „Negativ“ ist der Anreiz deshalb, weil zu einem Handeln angeregt wird, um bestimmte Folgen zu vermeiden. Somit wird das Prinzipal-Agenten-Problem zwischen Gläubigern und Gesellschaftern durch das Stammkapital entschärft.¹¹⁴ Zwar werden dem Stammkapital auch andere Funktionen zugeschrieben, doch wird – soweit ersichtlich – die Anreizfunktion dabei kaum in Abrede gestellt, sondern allenfalls übersehen.¹¹⁵ Lediglich die Stimmen in der Literatur, die für eine Abschaffung des Mindestkapitals votieren, erachten offenbar die mit ihm verbundene Anreizfunktion für entbehrlich.¹¹⁶ Häufig wird in diesem

Zusammenhang jedoch nicht einer ersatzlosen Abschaffung des Mindestkapitals das Wort geredet, sondern vorgeschlagen, nach dem Vorbild anderer Rechtsordnungen auf anderem Wege Verhaltensanreize zu setzen.¹¹⁷ Nach der geltenden Rechtslage, die durch das MoMiG¹¹⁸ insofern Bestätigung erfahren hat, als für die GmbH grundsätzlich weiter ein Mindeststammkapital von 25.000 Euro vorgesehen ist, ist allerdings davon auszugehen, dass die finanzielle Beteiligung der Gesellschafter am Wohl der Gesellschaft in den Augen des Gesetzgebers weiterhin ein wichtiges Instrument zu Sicherstellung eines gewissen Interessengleichlaufs ist. Vor diesem Hintergrund bedarf es hier keiner Entscheidung für oder wider einer der genannten Funktionen des Stammkapitals. Bedeutsam für diese Untersuchung ist vielmehr, dass die überzeugenderen Argumente dafür sprechen, dass das Stammkapital zumindest auch eine Anreizfunktion hat.

Problematisch ist in diesem Zusammenhang, dass in gemeinnützigen GmbHs die Rückgewähr der Einlageleistung der Gesellschafter häufig ausgeschlossen wird, um sie steuerlich als Zuwendung geltend machen zu können.¹¹⁹ In diesem Fall könnte in gemeinnützigen Körperschaften auch das verbleibende finanzielle Interesse an der Gesellschaft, welches der Bestandssicherung dienen soll, ausgeschlossen oder vermindert sein. Auch wenn die Rückgewähr der Einlage nicht ausgeschlossen wurde, sinkt aufgrund des gemeinnützigkeitsrechtlichen Verbots des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO der Ausschüttung von Gewinnanteilen – auch insoweit, als sie nur einer angemessenen Verzinsung der geleisteten Einlage dienen soll¹²⁰ – der reale Wert der geleisteten Einlage durch die allgemeine Preissteigerung kontinuierlich ab, ohne dass es zum Ausgleich zu Zahlungen der Gesellschaft kommen kann.

Durch einen Ausschluss der Rückgewähr wird die Einlageleistung in der Terminologie der Ökonomie zu einer irreversiblen Ausgabe oder *sunk cost*. Es handelt sich mithin um eine bereits getätigte Ausgabe, die unabhängig davon besteht, wie sich ein Entscheidungsträger nach geleisteter Zahlung zukünftig verhält. Als entscheidungsirrelevante Kosten sollten irreversible Ausgaben grundsätzlich bei einer rationalen Entscheidung keine Berücksichtigung finden, da sie nichts über den Erwartungswert der zu fällenden Entscheidung besagen.¹²¹ Daher ließe sich argumentieren, dass eine Einlage, deren Rückgewähr ausgeschlossen

wurde, keinen finanziellen Anreiz mehr darstellen kann, eine GmbH in ihrem Bestand zu erhalten.

Verhaltensökonomische Studien haben allerdings ergeben, dass Menschen eine Abneigung gegen sich als sinnlos erweisende Ausgaben haben (*loss aversion*)¹²² und daher sehr wohl irreversible Kosten in ihre Entscheidungsfindung einbeziehen (sogenannte *sunk cost fallacy*). Häufig gewähltes Beispiel hierfür ist, dass man sich „verpflichtet“ fühlt, einen Film zu Ende zu schauen, auch wenn er einem nicht gefällt, weil man bereits gezahlt hat und es keine Möglichkeit gibt, die Vergütung zurückerstattet zu bekommen. Dieses letztlich irrationale Verhalten kann den Gläubigern einer gemeinnützigen GmbH zugute kommen, wenn es dazu führt, dass der Gesellschafter die Insolvenz der Gesellschaft auch deshalb vermeiden will, weil er Mittel in sie investiert hat und – auch wenn er diese Mittel ohnehin nicht zurück erlangen kann – die Ausgabe nicht „sinnlos“ werden soll.

Allerdings ist die gläubigerschützende Wirkung des Stammkapitals höher, wenn es nicht zu einem Ausschluss der Rückgewähr kommt, denn dann kann auch ein sich rational verhaltender Gesellschafter seine Leistung auf die Stammeinlage in seine Entscheidungsfindung einbeziehen und Maßnahmen ergreifen, um diese Summe zu erhalten (wenngleich dabei zu beachten ist, dass der Anreiz des Stammkapitals kein optimaler ist).¹²³

Schließlich führt die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke nicht zu einem verschärften Haftungsregime für die Gesellschafter.¹²⁴ In der jüngeren Rechtsprechung des BGH zu dem Themenkomplex einer Haftung wegen materieller Unterkapitalisierung, die in ihrer Gesamtrichtung sehr zurückhaltend ist,¹²⁵ wird deutlich, dass die Kapitalausstattung einer Gesellschaft für sich alleine kein hinreichender Anknüpfungspunkt für eine Haftung sein kann, da dies mit erheblicher Rechtsunsicherheit einherginge und das Gesetz ein – unter Einbeziehung von durch § 826 BGB erfassten existenzvernichtenden Eingriffen – abschließendes Kapitalschutzsystem aufstellt.¹²⁶ Diese Auffassung teilt der Regierungsentwurf zum MoMiG.¹²⁷ Der BGH hat allerdings offen gelassen, ob in Einzelfällen eine Haftung der Gesellschafter nach § 826 BGB im Zusammenhang mit einer materiellen Unterkapitalisierung entstehen kann.¹²⁸ Erforderlich hierfür wären dann weitere

Anknüpfungspunkte für eine Haftung neben der materiellen Unterkapitalisierung.¹²⁹

In gemeinnützigen GmbHs könnten dies das fehlende finanzielle Interesse der Mitglieder oder die Verfolgung anderer als Erwerbszwecke sein. Zwar könnte man sich vor dem Hintergrund der fehlenden finanziellen Verantwortung der Gesellschafter jedenfalls bei einem Ausschluss des Einlagenrückgewähranspruchs und völlig unzureichender Kapitalisierung der Gesellschaft auf den Standpunkt stellen, es erfolge in gewisser Hinsicht eine einseitige Risikoverlagerung auf die Gläubiger. Dies müsste allerdings zusammen mit der Unterkapitalisierung einen Umstand darstellen, dem das Verdikt der Sittenwidrigkeit anhaftet, denn § 826 BGB knüpft eine Haftung an ein „Rechtsgeschäft, das gegen die guten Sitten verstößt“. Einem möglicherweise fehlenden finanziellen Interesse der Gesellschafter an einer Mehrung des (ausschüttungsfähigen) Überschusses steht allerdings – wie oben gezeigt – ein ideelles Interesse zumindest an der Bestandssicherung der Gesellschaft gegenüber, um weiter den gesuchten ideellen Nutzen aus der Gesellschaft ziehen zu können. Ein solches Interesse mag schwächer ausgeprägt sein als der Wunsch der Gesellschafter, den eigenen Erwerb mit der Beteiligung zu mehren. Dies bedeutet aber auch, dass der Gesellschafter tendenziell geringere Risiken zur Zweckerreichung eingehen wird, was wiederum im Interesse der Gläubiger liegt. Im Übrigen kann bei einigen Formen von Nutzen, den die Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH aus ihrer Mitgliedschaft ziehen, eine Insolvenz der Gesellschaft den Nutzen nachträglich entfallen lassen. Mithin besteht ein strukturell geringerer Anreiz als in erwerbswirtschaftliche Zwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaften, die Gesellschaft in die Insolvenz entgleiten zu lassen. Die bloße Ausschaltung von Gewinninteressen ist – neben einer materiellen Unterkapitalisierung – von der Schwere des Vorwurfs daher keinesfalls ausreichend, um eine Sittenwidrigkeit im Sinne eines dem Anstandsgefühl der billig und gerecht Denkenden zuwider laufenden Verhaltens begründen zu können.

Im Ergebnis kann *de lege lata* eine Haftung nach § 826 BGB nicht durch das Zusammentreffen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke und einer Unterkapitalisierung ausgelöst werden und auch begründet alleine die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke keinen Anknüpfungspunkt für eine

Existenzvernichtung.¹³⁰ Es besteht *de lege lata* keine finanzielle Verantwortung der Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH, die weiter geht als jene, der die Gesellschafter einer Erwerbszwecke verfolgenden GmbH unterliegen. Eine Existenzvernichtungshaftung kann die Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH aber ebenso treffen wie die einer solchen, die Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgt.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass in gemeinnützigen GmbHs die Kapitalschutzregeln der §§ 30, 31 GmbHG leerlaufen und das Stammkapital aufgrund des vielfach vorgenommenen (wenngleich für die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen nicht notwendigen) Ausschlusses des Rückgewähranspruchs nur eingeschränkt verhaltenssteuernde Wirkung entfaltet. Das Fehlen dieser Kautelen gegen opportunistisches Verhalten der Gläubiger wird auch nicht durch eine Haftung der Gesellschafter aus § 826 BGB aufgefangen, die in gemeinnützigen Gesellschaften nicht stärker ausgeprägt ist als in Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaften.

e) Ergebnis

Aufgrund des Wunsches, (weiteren) ideellen Nutzen aus der Mitgliedschaft in der Gesellschaft zu ziehen und um die Einlageleistung nicht zu verlieren oder sie – in irrationaler Verhaltensweise – nicht zur sinnlosen Ausgabe werden zu lassen, haben die Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH ein Interesse am Bestand der Körperschaft. Die getroffenen Feststellungen zur Motivationslage der Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH verdeutlichen in anschaulicher Weise die überragende Bedeutung des Zwecks im Gesellschaftsrecht: Das Streben nach einer Erfüllung des Zwecks hat die Gesellschafter ursprünglich zusammengebracht; der Zweck ist es auch, der sie für die Zukunft zusammenhält. Dabei ist es im Ausgangspunkt unerheblich, wie dieser Zweck geartet ist. Ein jeder Zweck – auch ein gemeinnütziger – führt dazu, dass die Gesellschafter zur Bestandssicherung Sicherungsziele verfolgen, also insbesondere auf eine Liquiditätssicherung und einen langfristigen Ausgleich der Einnahmen und Ausgaben sowie die Einhaltung von Gesetzen, Satzung und eingegangenen rechtlichen Verpflichtungen achten.¹³¹ Damit liegt es keinesfalls so, dass die

Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH strukturell desinteressierte Mitglieder sind; vielmehr bewirkt der Zweck für sich einen beachtlichen Gläubigerschutz, indem er ein Bestandsinteresse der Gesellschafter sicherstellt. Es besteht mithin kein Anreiz, eine von vornherein defizitäre Gesellschaftsstruktur aufzusetzen, denn in diesem Fall könnten die Gesellschafter nicht auf Dauer Nutzen aus ihrer Mitgliedschaft in der Gesellschaft ziehen.

Allerdings ergeben sich sowohl in gemeinnützige wie in erwerbswirtschaftliche Zwecke der Gesellschafter verfolgenden Gesellschaften Konflikte zwischen den Zielen der Gesellschafter und der Gläubiger. Wiederum betreffen diese Konflikte vornehmlich die Mittelverwendung. In gemeinnützigen Gesellschaften entfällt allerdings das Ausschüttungsproblem: Die Gesellschafter streben nicht nach finanziellem, sondern nach sonstigem Nutzen, der vorrangig in den Leistungen der Gesellschaft, der Sicherung des eigenen Arbeitsplatzes, dem Aufbau eines Netzwerks, dem Verspüren von Freude oder dem Vermeiden von psychischen Kosten liegen wird. Aufgrund der Tatsache, dass viele Investitionen gemeinnütziger Gesellschaften zur Zweckverfolgung einen negativen Ertragswert aufweisen, kann sich aber vor allem ein Überinvestitionsproblem stellen. Die Gläubiger haben ein Interesse an einer Investition der Mittel in solche Vorhaben, die einen hinreichenden Ertrag abwerfen, um Zins- und Tilgungsleistungen zu erbringen.¹³² Damit stehen Gläubiger einer gemeinnützigen GmbH reiner Fördertätigkeit, die einen negativen Ertragswert aufweist, grundsätzlich ablehnend gegenüber. Allein wenn offensichtlich ist, dass eine Investition, der zunächst keine zumindest ausgeglichene Gegenleistung gegenüber steht, zu einer Erhöhung der Spendeneinnahmen führen wird, kann reine Fördertätigkeit einen positiven Ertragswert aufweisen. Regelmäßig wird es jedoch schwierig sein, einen solchen Zusammenhang *ex ante* mit hinreichender Sicherheit vorherzusagen.

Anders als in Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaften kommt es den Gesellschaftern einer gemeinnützigen GmbH nicht stets auf eine quasi grenzenlose Mehrung des eigenen Nutzens an, sondern für die Zwecke der Gesellschafter kann es hinreichend sein, dass die Gesellschaft weiterhin besteht und ihre gemeinnützigen Zwecke wahrnehmbar verfolgt. Zudem kann der von den Gesellschaftern gesuchte ideelle Nutzen im Fall

einer Insolvenz der Gesellschaft rückwirkend wieder entfallen. Mithin ist im Vergleich mit Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaften von einem strukturell herabgesetzten Anreiz zur Nutzenmehrung auf Kosten der Gläubiger auszugehen.

De lege lata gibt es allerdings keine den Kapitalschutzregeln entsprechende Reaktion des Gesetzes auf die – vergleichsweise geringeren – Gefahren opportunistischen Verhaltens der Gesellschafter gemeinnütziger GmbHs. Aus diesem Grund, nicht aber unmittelbar aufgrund der Verfolgung anderer als Erwerbsinteressen durch die Gesellschafter, gestaltet sich die Lage der Gläubiger in gemeinnützigen GmbHs potentiell nachteiliger als in erwerbswirtschaftliche Zwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaften, in welchen zumindest bestimmte, besonders gefährliche Formen opportunistischen Verhaltens – namentlich Ausschüttungen – reguliert werden.

V. Zusammenfassung

Die Untersuchung hat ergeben, dass sich in gemeinnützigen GmbHs – ebenso wie in solchen, die Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgen – Konflikte zwischen Gesellschaftern und Gläubigern entwickeln können. Allerdings besteht in gemeinnützigen GmbHs kein gesetzlicher Schutz gegen opportunistisches Verhalten der Gesellschafter, die ihren ideellen Nutzen auf Kosten der Gläubiger maximieren wollen.

In erwerbswirtschaftliche Zwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaften ist mit der Beschränkung von Ausschüttungen das Hauptmittel zur Realisierung von Gewinnen Restriktionen unterworfen, um Gläubiger zu schützen. Allerdings ist der Anreiz für Gesellschafter gemeinnütziger GmbHs zu gläubigerschädigendem Verhalten strukturell niedriger. Denn hier besteht – im Unterschied zu Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaften – kein Anreiz der Gesellschafter, überhöhte Risiken einzugehen, um den Wert der Residualansprüche auf Kosten der Gläubiger zu mehren. Dass es in Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaften gerade keinen grundsätzlichen Interessengleichklang zwischen Gesellschaftern und Gläubigern gibt, sondern deren Interessen hinsichtlich der Intensität der Zweckverfolgung diametral auseinander laufen, wird in der Rechtswissenschaft häufig

übersehen.

Mit den Kapitalerhaltungsregeln hat der Gesetzgeber das in Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgende Gesellschaften bedeutsamste Mittel zur Realisierung der aus opportunistischem Verhalten zulasten der Gläubiger gezogenen Gewinne begrenzt. In gemeinnützigen Gesellschaften besteht hingegen kein gesetzlicher Schutz vor einer Mehrung des gemeinnützigen *outputs* zulasten der Gläubiger. Die Kapitalerhaltungsregeln erfassen derartige zweckkonforme Ausgaben nicht. Aufgrund der gemeinnützigen Zwecksetzung dürfen zudem Investitionen in Vorhaben mit negativem Erwartungswert erfolgen, ohne dass dies eine Sorgfaltspflichtverletzung der Geschäftsführer darstellen würde. Im Hinblick darauf, dass der Anreiz zu opportunistischem Verhalten in gemeinnützigen GmbHs herabgesetzt ist, verliert dieser Befund an Brisanz; es bleibt jedoch dabei, dass gläubigerschädigende Zweckverfolgung im Gegensatz zu Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaften hier nicht gesetzlich sanktioniert wird.

Wird in gemeinnützigen GmbHs die Rückgewähr der Einlageleistung der Gesellschafter ausgeschlossen, um sie steuerlich als Zuwendung geltend machen zu können, besteht aus Sicht eines rationalen Entscheiders zudem kein „negativer“ finanzieller Anreiz zur Kontrollausübung mit dem Ziel, eine Insolvenz der Gesellschaft zu vermeiden. Denn die eingebrachten Mittel sind ohnehin unwiederbringlich verloren. Allerdings kann in irrationaler Verhaltensweise der Wunsch der Gesellschafter bestehen, die Einlageleistung nicht zur „sinnlosen“ Ausgabe werden zu lassen.

Aus den genannten Gründen ist der Schutz der Gläubiger einer gemeinnützigen GmbH von der gesetzlichen Ausgangslage her geringer als in Erwerbszwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaften. Auf den Punkt gebracht: Die Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH sind eher dazu in der Lage, in opportunistischer Weise die Gläubiger der Gesellschaft zu schädigen; es ist jedoch weniger wahrscheinlich, dass es zu derartigen Verhaltensweisen kommt.

De lege ferenda kann man vor diesem Hintergrund erwägen, ob ein Zusatz in der Firma verpflichtend sein sollte, der auf die Gemeinnützigkeit hinweist und/oder obligatorisch ein Aufsichtsrat einzurichten sein sollte. Über einen Hinweis in der Firma würden Gläubiger in besonderer Weise

darauf aufmerksam gemacht, dass von ihnen Schutzmechanismen gegen die besonderen Formen opportunistischen Verhaltens der Gesellschafter gemeinnütziger GmbHs implementiert werden sollten. Hierbei handelt es sich um einen schonenden Eingriff, der auch der Tatsache gerecht wird, dass der tatsächliche Anreiz der Gesellschafter zur Erhöhung ihres Nutzens auf Kosten der Gläubiger geringer ist als der zur Mehrung des eigenen Gewinns.

VI. Summary

This article examines certain aspects of the protection of creditors in *Gesellschaften mit beschränkter Haftung* (German law limited liability companies), or short *GmbHs*, which are charities and, thus, tax-exempt.

It has been demonstrated that in tax-exempt companies, too, there may be conflicts between shareholders and creditors. However, such conflicts are likely to be of a different nature compared to for-profit companies where the main conflicts between these two stakeholder groups center on the level of risk associated with investments. Whilst creditors prefer moderate risk investments generating steady cash flows in order to allow the company to repay its debt, the shareholders, seeking to maximise their profits, prefer higher risk investments leading to a higher return. The conflicts arising between these two groups of stakeholders will possibly be of a different nature in tax-exempt GmbHs. In tax-exempt companies most investments will as such lead to a conflict between creditors and shareholders as investments in pursuit of the charitable aims of the company are unlikely to directly generate a return at all.

Due to this difference in the nature of conflicts between shareholders and creditors of tax-exempt companies, there is no statutory protection against the most likely form of opportunistic behaviour of shareholders seeking to maximise the charitable output at the expense of the company's creditors. In for-profit organisations the predominant means of realising profits made at the expense of the company's creditors – being dividends paid to shareholders – is subject to statutory restrictions. There are no or hardly any statutory restrictions limiting the maximisation of the charitable output (the lack of a return of such investments in pursuit of the charitable aim will, in fact, be in the very nature of many expenses serving this aim). In

light of the charitable aim the management may in general make investments with a negative expected return without infringing their duties of care.

At the same time, however, the incentive for the shareholders of a tax-exempt GmbH to act in an opportunistic manner is structurally lower compared to the shareholders of a for-profit GmbH. Due to the non-distribution constraint the shareholders of a tax-exempt company have no incentive to maximise their residual interest at the expense of the company's creditors. Even though there will be other conflicts between stakeholders and even though the shareholders do have an incentive to maximise the *charitable* output, it is believed that the incentive for opportunistic behaviour is lower if their actions are not driven by dividends, or, in other words, money. This finding weakens the potential impact of the lack of statutory protection against the main type of opportunistic behaviour in tax-exempt companies.

Furthermore, there may be no “positive” or “negative” monetary incentive for the shareholders of a tax-exempt organisation to exercise control over their company. They must not receive dividends (hence no “positive” monetary incentive) and oftentimes will have waived their claim for a repayment of their capital contribution paid into the company in order to be able to claim a tax deduction for such contribution (hence no “negative” monetary incentive). However, due to what is referred to as a “loss aversion” the shareholders may still be adverse to their capital contribution becoming what could be perceived as a futile expense in case of an insolvency of the company. Also, there will be non-monetary incentives to exercise control over the company, such as the desire to be able to continue to derive immaterial benefits from the company, e.g. a “warm glow” or public recognition.

In summary, there are no or hardly any restrictions for the shareholders of a tax-exempt GmbH to act in an opportunistic way, yet it would appear to be less likely that they will actually behave in such a manner, since they have fewer incentives to do so. However, considering that there is no statutory protection of the creditors of a tax-exempt GmbH against the predominant type of opportunistic behaviour of the shareholders of such a company, it is suggested that tax-exempt GmbHs should be required to indicate in their trade name that they are tax-exempt. Such a “minimal

invasive” measure would allow creditors to implement their own means of protection against opportunistic behaviour. At the same time, this proposal for law-reform takes into account that in fact the probability of opportunistic behaviour appears to be lower in tax-exempt companies and, therefore, stronger measures may not be appropriate. To the extent that there is a lack of control by the shareholders over tax-exempt GmbH a mandatory supervisory board for such companies may improve the level of control.

- * Der Beitrag stellt ausgewählte Thesen der Dissertation des Verfassers mit dem Titel „Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit – die gemeinnützige GmbH und andere Rechtsformen im Spannungsfeld zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht“ (Band 191 der Schriftenreihe Abhandlungen zum deutschen und europäischen Handels- und Wirtschaftsrecht) vor. Die Arbeit wurde mit dem W. Rainer Walz Preis 2010 ausgezeichnet. Bezugnahmen auf und Zitate aus vorgenannter Arbeit des Verfassers werden im Folgenden nicht hervorgehoben.
- 1 *Isensee*, Diskussion zu den Referaten von Prof. Dr. Joseph Isensee und Dr. Stephan Schauhoff, DStJG 26 (2003), 154.
- 2 BVerfG, Urt. v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212, 213.
- 3 So auch *Döring/M. Fischer*, Steuer- und gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung von Gewinnausschüttungen unter Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften am Beispiel eines Krankenhauskonzerns, DB 2007, 1831.
- 4 *Priester*, Nonprofit-GmbH – Satzungsgestaltung und Satzungsvollzug, GmbHR 1999, 149, 150; *Schlüter*, Die gemeinnützige GmbH (I) – Gründungsverfahren, Satzungsgestaltung und steuerliche Anerkennung, GmbHR 2002, 535, 538.
- 5 Der Begriff der „gemeinnützigen Zwecke“ wird im Einklang mit dem allgemeinen Sprachgebrauch und der (steuer-)rechtswissenschaftlichen Literatur synonym zur gesetzlichen Formulierung des „steuerbegünstigten Zwecks“ als Oberbegriff für gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke verwandt.
- 6 Begründung zum GmbHG, Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstages, 8 Leg.Per. I. Session 1890/92, Bd. 141, Anlage Nr. 660, S. 3715, 3728: „Von einer gesetzlichen Begrenzung des Gesellschaftszwecks ist ebenso wie bei der Aktiengesellschaft Abstand zu nehmen (Entwurf § 1). Das Bedürfnis nach Einführung einer neuen Gesellschaftsart ist zwar hauptsächlich im Hinblick auf Unternehmungen betont worden, welche zu Erwerbszwecken bestimmt sind; die Verwendbarkeit einer in seinen Formen sich bewegenden Assoziationsform kann aber auch für manche andere, namentlich gemeinnützige Unternehmungen, deren Ziele durch einen begrenzten Kreis von Theilnehmern sich erreichen lassen, nur als erwünscht betrachtet werden“; *Limbach*, Theorie und Wirklichkeit der GmbH und ihr Verhältnis zum Postulat von Herrschaft und Haftung, 1966, S. 82; *Loidl*, Die GmbH ohne erwerbswirtschaftliche Zielsetzung: Eine rechtstatsächliche

- Untersuchung, 1970, S. 1; *Priester* (Fn. 4), S. 150; *Tieves*, Der Unternehmensgegenstand der Kapitalgesellschaft, 1998, S. 23; *Winkler*, Nichtgewerbliche, ideale, insbesondere politische Zielsetzungen als Inhalt von Gesellschaftsverträgen und Satzungen, NJW 1970, 449, 450.
- 7 Siehe bereits *H. P. Westermann*, Die GmbH – ein „Allzweckinstrument“?, in: H. M. Schmidt (Hrsg.), Pro GmbH, 1980, S. 23, 24.
 - 8 Statt vieler eingehend BGH, Urt. v. 14.7.1954 – II ZR 342/53, BGHZ 14, 264, 269 ff.
 - 9 Eingehend *Ullrich* (Fn. *), 3. Teil C II 7 (S. 207 ff) sowie 3. Teil C VIII 1 d (S. 349).
 - 10 Die Kritik bezieht sich teilweise allgemein auf die Möglichkeit zur Verfolgung *anderer als erwerbswirtschaftlicher Zwecke der Mitglieder* mit einer GmbH und nicht speziell auf die Verfolgung *gemeinnütziger Zwecke*. Sie wird im Folgenden insoweit wiedergegeben, als sie Bedeutung für Gesellschaften mit gemeinnütziger Zwecksetzung erlangt.
 - 11 Vgl. für Non-Profit-Organisationen allgemein *Alchian/Demsetz*, Product, Information Cost, and Economic Organization, AER 62 (1972), 777, 789 f.; *Fishman*, The Development of Nonprofit Corporation Law and an Agenda for Reform, Emory L. J. 34 (1985), 617, 674; *Hansmann*, The Role of Nonprofit Enterprise, Yale L. J. 89 (1980), 835, 878; *G. Manne*, Agency Costs and the Oversight of Charitable Organizations, Wis. L. Rev. 1999, 227, 239; *Hopt*, Corporate Governance in Nonprofit-Organisationen, in: Hopt/v. Hippel/Walz (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, 2005, S. 243, 244; *Schuhen*, Kontrollprobleme in Nonprofit-Organisationen und Lösungsansätze, in: Hopt/v. Hippel/Walz (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, 2005, S. 221 ff.
 - 12 Kontrollprobleme bei Spendenorganisationen: Ein Rechtsvergleich zwischen Deutschland und den USA, 2007, *passim* (betreffend Non-Profit-Organisationen).
 - 13 Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, 2007, *passim* (betreffend Non-Profit-Organisationen), siehe aber § 23 zu Fragen des Gläubigerschutzes.
 - 14 Förderung und Finanzkontrolle gemeinnütziger Organisationen in Großbritannien und Deutschland, 2006, S. 287 ff.
 - 15 *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, S. 9.
 - 16 *Steindorff*, Wirtschaftsordnung und -steuerung durch Privatrecht, FS Raiser (1974), S. 621, 642; im Anschluss daran *Immenga*, Bestandsschutz der beherrschten Gesellschaft im Vertragskonzern?, ZHR 140 (1976), 301 f. sowie *Großfeld*, Zivilrecht als Gestaltungsaufgabe, 1977, S. 82; vorsichtig *K. Schmidt* (Fn. 15), S. 116 f.
 - 17 So und zum Folgenden *Kübler/Assmann*, Gesellschaftsrecht, 6. Aufl. 2006, S. 8 f.; ähnlich *K. Schmidt* (Fn. 15), S. 119 f., der dieser Aufzählung noch – freilich mit gewisser Zurückhaltung – das öffentliche Interesse hinzufügt, welches sich hier insbesondere in der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke widerspiegelt. Zwar wird

in der rechtswissenschaftlichen Literatur – zumal im anglo-amerikanischen Raum – bisweilen hinterfragt, ob der Gläubigerschutz wirklich ein Anliegen zwingenden Rechts sein sollte oder ob es nicht primär die Mechanik des Marktes ist, die einen Ausgleich zwischen Gesellschaftern und Gläubigern bewirkt, vgl. *Kübler*, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl. 1998, S. 281 f. Zumindest die Minimierung von Transaktionskosten und das Problem der Zwangsgläubiger legen die Notwendigkeit zwingenden Gesetzesrechtes in dieser Frage nahe, *Behrens*, „Corporate Governance“, FS Drobniig (1998), S. 491, 492 f.; *Schäfer/Ott*, Lehrbuch der ökonomischen Analyse des Zivilrechts, 4. Aufl. 2005, S. 665.

- 18 *C. Fischer*, Die GmbH: Eine Gesellschaftsrechtliche und Wirtschaftshistorische Studie, 1948, S. 112.
- 19 *Duden*, Für ein Bundesstiftungsgesetz, JZ 1968, 1, 5.
- 20 Vgl. *Duden* (Fn. 19), 5.
- 21 Vgl. allgemein zum Typus im Recht *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl. 1979, S. 200 ff., 288 ff.
- 22 Vgl. *Kronke*, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, 1988, S. 211.
- 23 Vgl. BGH, Urt. v. 17.3.1966 – II ZR 282/63, BGHZ 45, 204, 205 ff.; *Flume*, AT I/1, Die Personengesellschaft, 1977, S. 191; *Kronke* (Fn. 22), S. 210 f.; *K. Schmidt* (Fn. 15), S. 119 f.; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, 1980, S. 73 f.; vgl. auch *Römer*, Die Eignung der GmbH als Rechtsform für Stiftungszwecke, 1990, S. 23, 29, 32.
- 24 *Schön*, Der Einfluß öffentlich-rechtlicher Zielsetzungen auf das Statut privatrechtlicher Eigengesellschaften der öffentlichen Hand, ZGR 1996, 429, 452 ff. (am Beispiel öffentlicher Unternehmen).
- 25 *Grigoleit*, Gesellschafterhaftung für interne Einflussnahme im Recht der GmbH, 2006, S. 58 ff.; *Parmentier*, Das Bestandsinteresse der Eigengesellschaft mit beschränkter Haftung, ZIP 2001, 551, 558; am Beispiel verbundener Unternehmen *Ulmer*, Gläubigerschutz im „qualifiziert“ faktischen Konzern, NJW 1986, 1579, 1580; *Ott*, Kontrolle und Transparenz von Nonprofit-Organisationen, GS Walz (2008), S. 505, 516, weist darauf hin, dass die überkommene gesellschaftsrechtliche Unternehmensverfassung allein auf Kapitalinteressen der Anleger ausgerichtet sei.
- 26 Vgl. *Schön* (Fn. 24), 455.
- 27 Die Aktiengesellschaft mit atypischer Zwecksetzung, 2000, S. 66 ff., 81 ff., 93, 108 ff.
- 28 *Schön* (Fn. 24), 452 f.; dass die Leistungserstellung zu unwirtschaftlichen Preisen ungeachtet der Vermögenslage erfolgen muss, ist allerdings ein Spezifikum öffentlicher Unternehmen, nicht eines gemeinnütziger Unternehmen, dazu *Ullrich* (Fn. *), 3. Teil A IV 2 b bb bbb (S. 185).
- 29 Vgl. v. *Hippel* (Fn. 13), S. 607 f.
- 30 Siehe nur *Mülbert*, Kapitalschutz und Gesellschaftszweck bei der AG, FS Lutter (2000), S. 535, 543; *Parmentier*, ZIP 2001, 551, 558.
- 31 FS Lutter (2000), S. 535, 543.

- 32 Eingehend hierzu *Ullrich* (Fn. *), 3. Teil III (S. 142 ff.) und IV (S. 179 ff.).
- 33 Zum Modell des Homo Oeconomicus im Kontext gemeinnütziger Unternehmen *Ullrich* (Fn. *), 3. Teil A II 2 a (S. 113 ff.), m.w.N.
- 34 *R. Richter/Furubotn*, Neue Institutionenökonomik, 3. Aufl. 2003, S. 173 f.; deutlich *M. Kreutz*, Verhaltenskodices als wesentliches Element von Corporate-Governance-Systemen in gemeinnützigen Körperschaften, ZRP 2007, 50, 51; *Laux*, Anreizsystem bei unsicheren Erwartungen, ZfBF 24 (1972), 784, weist darauf hin, dass eine tatsächliche Entlastung des Prinzipals – und dies ist das entscheidende Argument für die Einschaltung eines Agenten – nur dann erfolgen kann, wenn der Agent auch strategische Entscheidungen treffen darf und nicht lediglich ausführendes Organ ist.
- 35 Instrukтив *R. Richter/Furubotn* (Fn. 34), S. 173 ff.; grundlegende systematische Analysen betreffend Publikumsgesellschaften wurden angefertigt von *Berle/Means*, The Modern Corporation and Private Property, 1968, S. 112 ff. und *passim*; *Fama/Jensen*, Separation of Ownership and Control, J. Law & Econ. 26 (1983), 301; *Jensen/Meckling*, Theory of the Firm, J. Fin. Econ. 3 (1976), 305; aus der deutschsprachigen rechtsökonomischen Literatur jüngerer Datums eingehend *Behrens* (Fn. 17), S. 494 ff.
- 36 Als „gravierend“ beschreibt *Fleischer*, in: MüKo, GmbHG, 2010, Einl. Rn. 277, die Konflikte zwischen Gesellschaftern und Gläubigern.
- 37 Siehe nur *Jensen/Meckling* (Fn. 35), S. 342 Fn. 55; bei risikolosem Fremdkapital ist der Anspruch der Gläubiger eine Konstante, weshalb sich keine Auswirkungen auf das Handeln der Anteilseigner ergeben und mithin kein Konflikt entsteht, *Leuz*, Rechnungslegung und Kreditfinanzierung, S. 56.
- 38 Vgl. nur *Leuz* (Fn. 37), S. 54. Zu Eigeninteressen der Geschäftsleiter und damit in Zusammenhang stehenden Prinzipal-Agenten-Konflikten unten 3. Teil A III 1.
- 39 So beispielsweise *Ulmer*, Gläubigerschutz im faktischen GmbH-Konzern beim Fehlen von Minderheitsgesellschaftern, ZHR 148 (1984), 391, 400; *Grigoleit* (Fn. 25), S. 55, 317 und *passim*, der diese Feststellung auch auf „Idealzweckgesellschaften“ überträgt; zurückhaltender BGH, Urt. v. 16.9.1985 – II ZR 275/84, BGHZ 95, 330, 334, der einen „gewissen Gleichlauf der Interessen der Gesellschaft, der Gesellschafter und selbst der Gesellschaftsgläubiger – nämlich an einer erfolgreichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft –“ beschreibt.
- 40 So *Mülbert* (Fn. 30), S. 535, 539.
- 41 *Enriques/Macy*, Creditors vs. Capital Formation, Cornell L. Rev. 86 (2001), 1165, 1166.
- 42 Instrukтив *Grigoleit* (Fn. 25), S. 7.
- 43 Eingehend *Enriques/Macy* (Fn. 41), 1165, 1168 ff., sowie *Ferran*, Company Law and Corporate Finance, 1999, S. 63 und *Kuhner*, Zur Zukunft der Kapitalerhaltung durch bilanzielle Ausschüttungssperren im Gesellschaftsrecht der Staaten Europas, ZGR 2005, 753, 769.
- 44 Siehe nur *Engert*, Die ökonomische Begründung der Grundsätze ordnungsgemäßer

Unternehmensfinanzierung, ZGR 2004, 813, 821; *Ferran* (Fn. 43), S. 63; *Grigoleit* (Fn. 25), S. 317.

- 45 *Ferran* (Fn. 43), S. 63. Es handelt sich dabei um opportunistisches Verhalten nach Vertragsschluss, vgl. dazu auch *R. Richter/Furubotn* (Fn. 34), S. 163 f., 424.
- 46 Siehe bereits *Stiglitz*, Some Aspects of the Pure Theory of Corporate Finance, *Bell J. Econ. & Management Science* 3 (1972), 458, 462.
- 47 Ausführlich *Myers*, Determinants of Corporate Borrowing, *J. Fin. Econ.* 5 (1977), 147, 148 ff.
- 48 *Enriques/Macy* (Fn. 41), 1169; kritisch zur Möglichkeit von Zinsanpassungen als Reaktion auf gestiegene Risiken *Grigoleit* (Fn. 25), S. 62 Fn. 122 m.w.N. auch zur Gegenansicht.
- 49 Siehe nur *Enriques/Macy* (Fn. 41), 1169.
- 50 *Jensen/Meckling* (Fn. 35), 333 f.
- 51 Exemplarisch *C. Smith/Warner*, *J. Fin. Econ.* 7 (1979), 117 m.w.N.
- 52 Solche Widersprüche könnten sich allein dann auflösen, wenn man das Gewinnstreben der Gesellschafter nicht isoliert, sondern in Zusammenhang mit regulierend eingreifenden Kautelen analysiert. Es ist nicht einzusehen, weshalb nach *Grigoleit* (Fn. 25), S. 60, bereits das Vorhandensein mehrerer Gesellschafter – was im Übrigen aufgrund der Zulässigkeit der Einpersonen-GmbH nicht zwingend ist –, die jeweils ihr Vermögen maximieren wollen, dazu führen sollte, dass die Möglichkeit zu opportunistischem Verhalten eingeschränkt wird. Denn als im Hinblick auf ihr Gewinnstreben homogene Gruppe behindern sich mehrere Gesellschafter nicht bei der Maximierung ihrer jeweiligen Residualansprüche. *Grigoleit* (Fn. 25), S. 60, postuliert zwar, dass dies so sei, begründet seine Auffassung indes nicht.
- 53 Vgl. *C. Smith/Warner*, On Financial Contracting, *J. Fin. Econ.* 7 (1979), 117, 118 f.; *Watts*, Corporate Financial Statements, *Australian J. Management* 2 (1977), 53, 57.
- 54 *Watts* (Fn. 53), 57 m.w.N., der bis ins 17. Jahrhundert zurückgehende vertragliche Ausschüttungsrestriktionen nachweist.
- 55 Siehe nur *Hommelhoff*, in: *Lutter/Hommelhoff, GmbHG*, 17. Aufl. 2009, § 30 Rn. 10.
- 56 *Vetter*, Grundlinien der GmbH-Gesellschafterhaftung, ZGR 2005, 788, 804 ff., 821 m.w.N.
- 57 *Kuhner* (Fn. 43), 766.
- 58 *Jetter*, in: *Eilers/Rödding/Schmalenbach*, Unternehmensfinanzierung, C Rn. 48 ff.; *Ferran*, Principles of Corporate Finance Law, 2008, S. 328 ff.; *R. Richter/Furubotn* (Fn. 34), S. 424; zu sogenannten *covenants* siehe allgemein *Jetter*, in: *Eilers/Rödding/Schmalenbach* (Fn. 58), C Rn. 48 ff.; *Ferran*, (Fn. 58), S. 328 ff. Selbst wenn eine vertragliche Beseitigung sämtlicher Handlungsspielräume möglich wäre, wäre sie gerade bei längerfristigen Verträgen nicht sinnvoll, da in diesem Fall nicht in hinreichendem Maß flexibel auf unvorhergesehene

Entwicklungen reagiert werden könnte, *Leuz* (Fn. 37), S. 57 Fn. 16 m.w.N.

- 59 Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass viele gemeinnützige GmbHs von gemeinnützigen Körperschaften anderer Rechtsform gegründet werden, um Aktivitäten von Zweckbetrieben auszulagern. Da in einem solchen Fall nach § 58 Nr. 1 und 2 AO Mittel – auch als Gewinnausschüttung – zugewendet werden dürfen, sind Bestrebungen der Gesellschafter zur Maximierung der Ausschüttungen nicht in jeder gemeinnützigen GmbH ausgeschlossen. Ähnlich wird sich die Situation darstellen, wenn die Gesellschafter die Absicht verfolgen, in der Zukunft die Gemeinnützigkeit durch eine Zweckänderung der GmbH zu beenden und eigene Gewinninteressen zu verfolgen; auch in diesem Fall besteht ein Anreiz zur Maximierung der zukünftig – nach Beendigung der Gemeinnützigkeit – entstehenden Residualansprüche der Gesellschafter. Da zu erwarten ist, dass sich in diesen Konstellationen weitgehend dieselben Konflikte zwischen Gesellschaftern und Gläubigern wie in erwerbswirtschaftliche Zwecke der Mitglieder verfolgenden Gesellschaften ergeben werden, bedarf es keiner gesonderten Untersuchung dieser Konstellationen.
- 60 Vgl. *Schön* (Fn. 24), 454 f. (betreffend öffentliche Unternehmen).
- 61 Eingehend zur Mitgliedernützigkeit vor dem Hintergrund des Kriteriums der Förderung der Allgemeinheit *Ullrich* (Fn. *), 2. Teil F II 1 (S. 69 ff.).
- 62 In aller Regel wird dabei von der – zu großen Teilen englischsprachigen – Literatur nach der Motivation altruistischen oder philanthropischen Verhaltens gefragt. Die genaue Definition von Philanthropie oder Altruismus ist umstritten, vgl. exemplarisch v. *Auer*, Philanthropie in der ökonomischen Theorie, *Non Profit Law Yearbook* 2004, S. 207, 213. Den Kern der Definitionen könnte man als eine das Gemeinwohl fördernde Tätigkeit bezeichnen, die nicht ausgeübt wird, um materielle eigene Vorteile zu erlangen. So verstanden, können die Erkenntnisse zu Altruismus und Philanthropie auf den Akt der Gründung und/oder der Mitgliedschaft in einer gemeinnützigen GmbH – im Folgenden auch als gemeinnütziges Handeln bezeichnet – übertragen werden: Auch wenn nicht bei allen gemeinnützigen Zwecken ersichtlich ist, wie das Allgemeinwohl gefördert wird, ist es auch für die Gründung oder die Mitgliedschaft in einer gemeinnützigen GmbH bezeichnend, dass der Handelnde jedenfalls materiell nicht von seiner Handlung profitieren darf. Für diese Untersuchung bedeutsam ist damit die ebenfalls für die Ökonomie vorrangig interessante Frage, weshalb Kapital zu anderen Zwecken als zum eigennützigen Konsum oder zur Erzielung einer Rendite aufgewendet wird.
- 63 Ausgeklammert wird hier, dass Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH, die als Körperschaften selbst Steuervergünstigungen aufgrund ihrer Gemeinnützigkeit in Anspruch nehmen, mit ihrer Mitgliedschaft durchaus Erwerbszwecke verfolgen können, da an sie Mittel ausgeschüttet werden dürfen.
- 64 *Bilodeau/Slivinski*, *Rival Charities*, *J. Public Econ.* 66 (1997), 449 (bezogen spezifisch auf die Gesellschafter einer Non-Profit-Organisation); *Oberhansberg*, *Wettbewerb im Spendenmarkt*, 2001, S. 36.

- 65 Vgl. *Hartnick* (Fn. 12), S. 73; *Oberhansberg* (Fn. 64), S. 42; *Rippe*, Freiwillige Übertragungen als Problem der Transferökonomie, 1981, S. 68.
- 66 Überlegungen, wann welches Motiv in den Vordergrund tritt, finden sich bei v. *Auer* (Fn. 62), S. 207, 214 ff.
- 67 Vgl. allgemein *Kessler*, Interessen- und Kompetenzkonflikte in einer Aktiengesellschaft aus juristischer und betriebswirtschaftlicher Sicht, AG 1993, 252, 254 m.w.N., sowie *Barnard*, The Functions of the Executive, 1962, S. 17 f., 139.
- 68 Vgl. nur *Glaeser/Shleifer*, Not-For-Profit Entrepreneurs, J. Public Econ. 81 (2001), 99, 102; *Rose-Ackerman*, Altruism, Nonprofits, and Economic Theory, J. Econ. Lit. 34 (1996), 701, 723 f.; *Young*, Entrepreneurship and the Behavior of Nonprofit Organizations, in: *Rose-Ackerman* (Hrsg.), The Economics of Nonprofit Institutions, 1986, S. 161, 162: „(...) entrepreneurs often play the role of ‚founding fathers‘ of their organizations and leaders in their respective industries. As such, their personal values and motivations can be transferred to, and shape in a significant way, the organizations they are instrumental in establishing, building, or altering“.
- 69 So weist beispielsweise *Mühlenkamp*, Externe Rechenschaftslegung und Berichterstattung spendenfinanzierter Organisationen, 2000, S. 57 Fn. 137 darauf hin, dass es keine Untersuchungen zur Motivation der Mitgliedschaft in nicht mitgliedernützigen gemeinnützigen Körperschaften gibt; *Hartnick* (Fn. 12), S. 251 Fn. 20 schließt sich dem an und weist m.w.N. darauf hin, dass Untersuchungen zur Vereinsmitgliedschaft stets mitgliedernützige Vereine zum Gegenstand haben und nennt als einen möglichen Anreiz für die Mitgliedschaft in einer nicht mitgliedernützigen Körperschaft lediglich die Aussicht auf eine Leitungsposition.
- 70 Vgl. *Gary*, Regulating the Management of Charities, U. Haw. L. Rev. 21 (1999), 593, 635.
- 71 *R. Richter/Furubotn* (Fn. 35), S. 448; vgl. betreffend Spenden *Metzler*, Eine ökonomische Theorie caritativer Organisationen, 1989, S. 48: „Eine Spende an eine zwielichtige gemeinnützige Institution kann weder Sozialprestige noch moralische Befriedigung verleihen.“
- 72 Vgl. für erwerbswirtschaftliche Zwecke der Mitglieder verfolgende Gesellschaften *Enriques/Macy* (Fn. 41), 1171.
- 73 Vgl. auch BGH, Beschl. v. 28.2.2002 – IX ZR 153/00, NJW-RR 2002, 1130 zum Interesse des Gesellschafters einer gemeinnützigen Gesellschaft, eine Insolvenz abzuwenden; ferner *Grigoleit* (Fn. 25), S. 316 Fn. 1, der allerdings von einem (zu weitgehenden) Interessengleichklang von Gesellschaftern und Gläubigern – sowohl in Erwerbszwecke der Mitglieder als auch in sonstige Zwecke verfolgenden Gesellschaften – ausgeht.
- 74 Näher zu diesem Gedanken *Ullrich* (Fn. *), 3. Teil A I 2 c (S. 102).
- 75 *Kronke* (Fn. 22), S. 291 ff., S. 325 ff.
- 76 *Holtmann*, A Theory of Non-profit Firms, *Economica* 50 (1983), 439, 441.

- 77 v. Hippel (Fn. 13), S. 319 f.; Young (Fn. 68), S. 161 m.w.N. (betreffend Non-Profit-Organisationen); differenzierend *Newhouse*, Toward a Theory of Nonprofit Institutions: an Economic Model of a Hospital, AER 60 (1970), 64, 68 ff.; einschränkend *Brown/Slivinski*, Nonprofit Organizations and the Market, in: Powell/Steinberg (Hrsg.), The Nonprofit Sector, 2006, S. 140.
- 78 Vgl. *Fama/Jensen* (Fn. 35), 301, 318 m.w.N.
- 79 *Leuz* (Fn. 37), S. 218 m.w.N.
- 80 Dies übersieht *Grigoleit* (Fn. 25), S. 316 Fn. 1, 349.
- 81 Desinvestition bezeichnet den notwendigen Teil des Betriebsprozesses des Kapitalrückflusses durch Freisetzung der investierten Mittel einschließlich der erzielten Rendite, vgl. aus finanzwirtschaftlicher Sicht *Wöhe/Bilstein*, Grundzüge der Unternehmensfinanzierung, 9. Aufl. 2002, S. 4 f.
- 82 Erwartungswert bezeichnet das zu erwartende Ergebnis einer Entscheidung im statistischen Mittel, denn die Entwicklung einer Gesellschaft wird von zahlreichen Faktoren beeinflusst, die bei der Entscheidungsfindung noch unbekannt sind, vgl. aus der juristischen Literatur beispielsweise *Engert* (Fn. 44), 821.
- 83 Vgl. *Bolton/Ockenfels*, ERC: A Theory of Equity, Reciprocity and Competition, AER 90 (2000), 166, 167, 170; *Laux*, Entscheidungstheorie, 7. Aufl. 2007, S. 54 ff.; *Stevenson/Wolfers*, Economic Growth and Subjective Well-Being, IZA Discussion Paper 3654 (2008), S. 11 f.; exemplarisch für die Rezeption der These von dem Streben nach Erwerbsmaximierung in der Rechtswissenschaft *Grigoleit* (Fn. 25), S. 58.
- 84 Vgl. *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 67.
- 85 *March/Simon*, Organizations, 1958, S. 140 f.; vgl. auch bereits *Barnard* (Fn. 67), S. 143 ff.
- 86 Vgl. *Schön* (Fn. 24), 454 (ausgehend von öffentlichen Unternehmen).
- 87 Dies besagt freilich noch nichts über die konkrete Zielerreichung im Sinne der Höhe des ausschüttbaren Gewinns.
- 88 In der Variante der GmbH als Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) besteht zudem eine Pflicht zur Zwangsthesaurierung nach § 5a Abs. 3 GmbHG; zur gemeinnützigen GmbH in der Ausprägung als Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), *Ullrich* (Fn. *), 3. Teil C I 6 (S. 266 ff.).
- 89 Näher hierzu *Siemers*, in: Müller/Winkeljohann (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der GmbH, 4. Aufl. 2009, § 10 Rn. 151.
- 90 Dies ist allerdings eher eine Frage der Möglichkeit zur unterjährigen Verausgabung zur Zweckverfolgung, als eines gesetzlichen Gebotes dies zeitnah zu tun, denn der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung gilt auch dann als gewahrt, wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Geschäftsjahr verausgabt werden, § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO.
- 91 Siehe nur BFH, Urt. v. 27.1.1977 – I R 39/75, BFHE 122, 43, 44 f.; vgl. auch BGH, Urt. v. 15.5.1972 – II ZR 70/70, DB 1972, 1575, 1576; *Hueck/Fastrich*, in:

- Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 29 Rn. 60 f.; *Emmerich*, in: Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 29 Rn. 86 ff.; *W. Müller*, in: Ulmer/Habersack/Winter, GmbHG, 2006, § 29 Rn. 135 ff.
- 92 So bereits RG, Urt. v. 12.5.1914 – II 96/14, RGZ 85, 43, 44 f.; näher *Emmerich*, in: Scholz (Fn. 91), § 20 Rn. 86a.
- 93 *Schön* (Fn. 24), 453; vgl. auch *Eberth* (Fn. 27), S. 81 f., die in altruistischen Aktiengesellschaften jede von den Aktionären veranlasste Vermögensminderung als von § 57 AktG erfasst ansieht.
- 94 Vgl. *Schön* (Fn. 24), 453.
- 95 Vgl. *Schön* (Fn. 24), 453; *Parmentier* (Fn. 25), 555; a.A. in Zusammenhang mit einer erweiterten Anwendung von §§ 300 ff. AktG auf Aktiengesellschaften mit ideeller Zwecksetzung *Eberth* (Fn. 27), S. 81 f.; die genauen Voraussetzungen eines solchen Näheverhältnisses sind noch nicht vollständig geklärt; zu den im Einzelnen zu berücksichtigenden Aspekten statt vieler BGH, Urt. v. 28.11.1981 – II ZR 223/80, BGHZ 81, 365, 368 ff.; *Hueck/Fastrich*, in: Baumbach/Hueck (Fn. 91), § 30 Rn. 24 ff.
- 96 Vgl. *Grigoleit* (Fn. 24), S. 349 f., der daraus freilich nicht die Konsequenz einer analogen Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG auf entsprechende Wertabgaben zieht, sondern lediglich beschreibt, dass die Parallelität mit Ausschüttungen es erlaube, objektive Sorgfaltsmaßstäbe für solche Wertabgaben veranlassende Gesellschafter und Geschäftsführer zu etablieren.
- 97 Vgl. v. *Hippel* (Fn. 13), S. 607.
- 98 Vgl. *Schön* (Fn. 24), 454, sowie für das Steuerrecht *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1993, S. 682.
- 99 *Hefermehl/Bungeroth*, in: Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, AktG, 1984, § 57 Rn. 28; im Anschluss daran *Schön* (Fn. 24), 454; *U. H. Schneider*, Unentgeltliche Zuwendungen durch Unternehmen, AG 1983, 204, 215.
- 100 *Parmentier* (Fn. 25), 556.
- 101 *Schön* (Fn. 24), 454.
- 102 *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl. 1979, S. 202. In der Regel ergeben sich keine Abweichungen im Ergebnis, wenn man als Voraussetzung für eine Analogie – neben der Vergleichbarkeit zweier Tatbestände – eine „planwidrige Regelungslücke“ sieht.
- 103 Dazu *Ullrich* (Fn. *), 3. Teil A IV 2 b aa (S.182).
- 104 Dazu *Ullrich* (Fn. *), 3. Teil B II (S. 195 ff.).
- 105 Problematisch erscheinen insofern vor allem Ausnahmen einer im Grundsatz konservativen, ausschüttungsfeindlichen Bestimmung des Eigenkapitals wie beispielsweise die Bewertung der Pensionsverbindlichkeiten und der Umgang mit stillen Reserven sowie die Möglichkeit zu schädigenden Ausschüttungen oberhalb der Grenze des Stammkapitals, zum Ganzen *Vetter* (Fn. 56), 804 ff., 821 m.w.N.; betreffend die Möglichkeit börsennotierter Unternehmen zur Bilanzierung nach IFRS *Kuhner* (Fn. 43), 753, 755; *Schön*, Editorial, ZHR 166 (2002), 1, 3.

- 106 Begründung zum GmbHG (Fn. 6), S. 3734.
- 107 Grundsätze der Wirtschaftspolitik, 6. Aufl. 1990, S. 284 f.
- 108 Bitter, Der Anfang vom Ende des „qualifiziert faktischen GmbH-Konzerns“, WM 2001, 2133, 2136; Fleischer, Grundfragen der ökonomischen Theorie im Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht, ZGR 2001, 1, 18; Parmentier (Fn. 25), 553; Spindler, Der Gläubigerschutz zwischen Gesellschafts- und Insolvenzrecht, JZ 2006, 839, 840; vgl. auch Vetter (Fn. 56), 790, sowie G. Roth, in: Roth/Altmeppen, GmbHG, 6. Aufl. 2009, Einl. Rn. 18 ff., 27 ff. Zu weiteren Vorteilen der Haftungsbeschränkung instruktiv Hansmann/Kraakman, The Essential Role of Organizational Law, Yale L. J. 110 (2000), 387 ff.
- 109 Bitter (Fn. 108), 2136; Fleischer (Fn. 108), 18; Kleindiek, Krisenvermeidung in der GmbH, ZGR 2006, 335, 338.
- 110 Über ein Drittel der Insolvenzverfahren wird bereits mangels Masse abgewiesen, Altmeppen, in: Roth/Altmeppen (Fn. 108), Vorb. § 64 Rn. 4.
- 111 Drukarczyk/H. Schmidt, Lenders as a Force in Corporate Governance, in: Hopt/Kanda/Roe/Wymeersch/Prigge (Hrsg.), Comparative Corporate Governance, 1998, S. 759, 769.
- 112 Siehe nur Bitter (Fn. 108), 2137; Eidenmüller/Engert, Rechtsökonomik des Mindestkapitals im GmbH-Recht, GmbHR 2005, 433, 435; Reuter, 100 Bände BGHZ: Vereins- und Genossenschaftsrecht, ZHR 151 (1987), 355, 361; Vetter (Fn. 56), 800; vgl. auch Rechtsausschuss des Bundestag zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des GmbHG und anderer handelsrechtlicher Vorschriften, BT-Drs. 8/3908, S. 69; ähnlich K. Schmidt, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 93, der auch darauf hinweist, dass im Wesentlichen die gleiche Funktion mit der Bezeichnung des Stammkapitals als „Seriositätsschwelle“ umschrieben wird, sofern diese Schwelle als Anreiz gesehen wird, die Gründung unseriöser, weil unrentabler Unternehmungen zu unterlassen; vgl. dazu auch Micheler, Gläubigerschutz im englischen Gesellschaftsrecht, ZGR 2004, 324, 333. Neben der Erfüllung dieser Funktion wird die Bedeutung einer solchen Seriositätsschwelle darin gesehen, dass die Gesellschaft ein Minimum an Mitteln für Anfangsinvestitionen erhält, vgl. Kleffner, Erhaltung des Stammkapitals und Haftung nach §§ 30, 31 GmbHG 1994, S. 23; Kleindiek (Fn. 109), 343; Micheler (Fn. 112), 333; Vetter (Fn. 56), 800; mit Schall, Kapitalgesellschaftlicher Gläubigerschutz, 2009, S. 103 ff. hat sich der Gesetzgeber durch das MoMiG das Konzept der Seriositätsschwelle als Rechtfertigung für Kapitalerfordernisse zu Eigen gemacht; ein Paradigmenwechsel sei zu verzeichnen.
- 113 Kleffner (Fn. 112), S. 22; K. Schmidt (Fn. 15), S. 515 ff.
- 114 Eidenmüller/Engert (Fn. 112), 435 m.w.N.
- 115 Vgl. beispielsweise Enriques/Macy (Fn. 41), 1175 ff. Die Anreizwirkung ablehnend aber die vereinzelt gebliebene Entscheidung des BGH, Urt. v. 29.9.1982 – I ZR 88/80, NJW 1983, 569, 571, sowie im Anschluss daran Stengel, Stiftung und Personengesellschaft, 1993, S. 100; jeweils ohne Auseinandersetzung mit der

soeben angeführten Begründung des historischen Gesetzgebers.

- 116 Als Ausprägung obrigkeitsstaatlichen Fürsorgedenkens kritisierte das Stammkapital bereits *Fabricius*, Das Stammkapital der GmbH, GmbHR 1970, 137, 139; aus neuerer Zeit *Grunewald/Noack*, Zur Zukunft des Kapitalsystems der GmbH, GmbHR 2005, 189, 190, die allerdings die Auswirkungen auf die Anreizfunktion nicht näher erläutern.
- 117 Instrukтив für einen rechtsökonomischen Vergleich beider Systeme zum Gläubigerschutz *Fleischer* (Fn. 108), 13 m.w.N. Eine knappe Übersicht zu Alternativen zum deutschen System findet sich bei *Kleindiek* (Fn. 109), 345 ff.
- 118 Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) v. 23.10.2008, BGBl. I, 2026.
- 119 Zur Einlageleistung als abzugsfähige Zuwendung des Gesellschafters bei Ausschluss der Rückgewähr unten 3. Teil C II 7.
- 120 Dazu unten 3. Teil C II 3 a dd.
- 121 *Barnard* (Fn. 67), S. 208; vgl. auch *Laux* (Fn. 83), S. 21 ff., 80; die Berücksichtigung von *sunk costs* kann aber u.a. dann rational sein, wenn andernfalls negative Wirkungen für die eigene Reputation entstünden, *Kanodia/Bushman/Dickhaut*, Escalation Errors and the Sunk Cost Effect, J. Acc. Res. 27 (1989), 59.
- 122 Eingehend *Tversky/Kahneman*, Loss Aversion in Riskless Choice, Quart. J. Econ. 106 (1991), 1039, 1054 ff.
- 123 Auch in dieser Konstellation können sich aufgrund der *sunk cost fallacy* zusätzliche gläubigerschützende Wirkungen entfalten, nämlich dann, wenn die Gesellschaft keinen positiven Ertragswert mehr aufweist und die Einlage mithin als verloren gelten muss, der Gesellschafter sich bei seinen Entscheidungen aber gleichwohl von der in der Vergangenheit getätigten Einlageleistung leiten lässt.
- 124 Ausführlich *Ullrich* (Fn. *), 3. Teil A II 2 d (S. 134 ff.).
- 125 *Altmeppen*, Zur vorsätzlichen Gläubigerschädigung, Existenzvernichtung und materiellen Unterkapitalisierung in der GmbH, ZIP 2008, 1201, 1207, kommt zu dem Ergebnis, dass nach der Entscheidung des BGH die materielle Unterkapitalisierung als eigenständiger Klagegrund praktisch keine Bedeutung mehr hat.
- 126 BGH, Urt. v. 28.4.2008 – II ZR 264/06, BGHZ 176, 204, 213 ff., unter Verweis auf RegE GmbH-Novelle 1980 BT-Drs. 8/1347, S. 39, sowie m.w.N. zur gleichlautenden frühen Rechtsprechung des II. Zivilsenats des BGH.
- 127 BT-Drs. 16/6140, S. 30: „(...) eine Unterkapitalisierungshaftung ist bewusst nicht vorgesehen.“
- 128 BGH, Urt. v. 28.4.2008 – II ZR 264/06, BGHZ 176, 204, 216.
- 129 Vgl. zu diesem Aspekt *Weber/Sieber*, „Gamma“ – Neues zur Existenzvernichtungshaftung und zum Durchgriff wegen materieller Unterkapitalisierung, ZInsO 2008, 952, 955.

- Vgl. v. *Hippel* (Fn. 13), S. 605 hinsichtlich einer Durchgriffshaftung auf die
- 130 Gesellschafter einer „altruistischen GmbH“ analog §§ 300 ff. AktG.
- 131 Vgl. *Mühlenkamp* (Fn. 69), S. 26 f. (zu spendenfinanzierten Organisationen).
- 132 Ein die Fähigkeit zur Erbringung von Zins- und Tilgungsleistungen übersteigender Ertragswert einer Investition ist von den Gläubigern allerdings ebenfalls nicht erwünscht; dazu bereits oben.

Der neue AO-Anwendungserlass zum Bereich „Steuerbegünstigte Zwecke“ (§§ 51 - 68 AO)

INGO GRAFFE

- I. Vorbemerkung
- II. Die Neuregelungen des AEAO
 - 1. Zu § 51 AO ‚Allgemeines‘
 - 2. Zu § 52 AO ‚Gemeinnützige Zwecke‘
 - 3. Zu § 53 AO ‚Mildtätige Zwecke‘
 - 4. Zu § 55 AO ‚Selbstlosigkeit‘
 - 5. Zu §§ 55/56 AO Sonderthematik ‚Wirtschaftliches Gepräge‘
 - 6. Zu § 57 AO ‚Unmittelbarkeit‘
 - 7. Zu § 58 AO ‚Steuerlich unschädliche Betätigungen‘
 - 8. Zu § 60 AO ‚Anforderungen an die Satzung‘
 - 9. Zu § 63 AO ‚Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung‘
 - 10. Zu § 65 AO ‚Zweckbetrieb‘
 - 11. Zu § 66 AO ‚Wohlfahrtspflege‘
 - 12. Zu § 67a AO ‚Sportliche Veranstaltungen‘
 - 13. Zu § 68 AO ‚Einzelne Zweckbetriebe‘
 - 14. Zu § 68 AO ‚Verfahrensregeln‘
- III. Zusammenfassung
- IV. Summary

I. Vorbemerkung

Nach mehrjähriger Tätigkeit einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe und einem zeitraubenden, zum Teil kontrovers verlaufenen Abstimmungsprozess zwischen den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder wurde vom Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 17.1.2012¹ eine Reihe von Neuregelungen des Anwendungserlasses (nachfolgend: AEAO)

zum Abschnitt ‚Steuerbegünstigte Zwecke‘ der Abgabenordnung veröffentlicht.

Im nachfolgenden Beitrag sind die wichtigsten Neuerungen in der Reihenfolge der betroffenen Vorschriften dargestellt.

II. Die Neuregelungen des AEAO

1. Zu § 51 AO ‚Allgemeines‘

a) Auslandsaktivitäten

Als eine der notwendigen Reaktionen des Gesetzgebers auf die Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH² erfolgte im Jahressteuergesetz 2009³ die gesetzliche Fixierung eines sogenanntenstrukturellen Inlandsbezugs in § 51 AO.

Nach der Gesetzesbegründung sollte es sich insoweit eigentlich nur um eine gesetzliche Absicherung bisheriger Verwaltungsgrundsätze handeln, wie sie im BMF-Schreiben vom 20.9.2005⁴ enthalten waren. Hiernach kann eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft eine Steuerbegünstigung nach §§ 51 ff. AO auch dann in Anspruch nehmen, wenn sie ihre steuerbegünstigten Zwecke im Ausland erfüllt und wenn hierbei die Förderung natürlicher Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland erfolgt oder wenn die Tätigkeit zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.

Diskussionsbedürftig ist bei der Frage der Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke im Ausland vor allem das in § 51 Abs. 2 AO enthaltene Tatbestandsmerkmal ‚beitragen kann‘. Im Gesetzentwurf⁵ war in diesem Zusammenhang eigentlich noch folgende Formulierung vorgesehen:

Die Allgemeinheit wird auch gefördert, wenn die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch der Förderung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland im Ausland dient.

Diese Passage wurde dann allerdings im weiteren parlamentarischen Verfahren in die mit der endgültigen Gesetzesfassung verabschiedete

folgende Formulierung ‚verwässert‘:

Werden die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht, setzt die Steuervergünstigung voraus, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.

Aus einer ursprünglich im Entwurf vorgesehenen Tätigkeit im Ausland, die ‚*der Förderung des Ansehens der Bundesrepublik dient*‘, wurde somit eine Tätigkeit, die nur noch ‚*zum Ansehen beitragen kann*‘. Aus Verwaltungssicht ist das Tatbestandsmerkmal ‚*beitragen kann*‘ damit aber derart unbestimmt und nach der Entstehungsgeschichte vom Gesetzgeber auch offenbar bewusst so angelegt, dass man sich entschieden hat, im Rahmen der Neufassung des AEAO (vgl. Nr. 7 AEAO zu § 51 Abs. 2) davon auszugehen, dass inländische gemeinnützige Institutionen grundsätzlich alle im Inland gemeinnützigen Zwecke auch im Ausland verwirklichen können. Dass das dann allerdings beispielsweise auch für Freizeit Zwecke - wie etwa die Förderung des Straßenkarnevals in Rio durch inländische Karnevalsvereine - gilt, wird damit als auch vom Gesetzgeber erkennbar in Kauf genommene Konsequenz von der Finanzverwaltung toleriert. Die Verwaltung geht somit künftig im Sinne einer Indizwirkung bei Auslandsaktivitäten von inländischen Körperschaften grundsätzlich von einem Ansehensbeitrag im Sinne der gesetzlichen Tatbestandsanforderungen aus.

In diesem Zusammenhang besteht jedoch ungeachtet der vorstehend dargestellten Großzügigkeit für die begünstigten inländischen Organisationen - dies allerdings wie bisher bei Auslandssachverhalten auch - weiterhin eine erhöhte Nachweispflicht hinsichtlich der satzungsgemäßen Mittelverwendung.

Etwas enger ist die Verwaltungssicht hingegen bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals ‚beitragen kann‘ in Bezug auf ausländische Körperschaften. Diese erfüllen das erforderliche Tatbestandsmerkmal nach der entsprechenden Neufassung des AEAO jedenfalls dann, wenn sie in Deutschland lebende Personen fördern und zwar auch, wenn diese sich

zeitweise (etwa im Urlaub) im Ausland aufhalten.

Bei sonstigen Aktivitäten ausländischer Körperschaften ist hingegen eine konkrete Darlegung des gesetzlich geforderten Ansehensbeitrags notwendig. Zu der Frage, wie diese Darlegung in der Praxis dann aber zu erfolgen hat, hat sich bisher die Verwaltung noch nicht geäußert. Insoweit besteht auch nach Neufassung des AEAO weiter Klärungsbedarf.

b) Verfassungstreue

Einer Institution, die im Verfassungsschutzbericht des Bundes bzw. eines oder mehrerer Länder aufgeführt ist, wird nach § 51 Abs. 3 AO ‚widerlegbar‘ unterstellt, dass die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung nicht vorliegen. Die gesetzliche Regelung ist insoweit äußerst unbestimmt. Der neue AEAO lässt an dieser Stelle offen, wie im Einzelfall die ‚Aufführung im Verfassungsbericht‘ gemeinnützigkeitsrechtlich konkret entkräftet bzw. widerlegt werden kann. Für die Praxis erweist sich deshalb die neue Vorschrift bislang als schwer handhabbar. Im Gesetzentwurf eines Jahressteuergesetzes 2013⁶ ist dazu inzwischen vorgesehen, das Wort ‚widerlegbar‘ im Gesetz zu streichen. Damit würde die Einordnung durch den Verfassungsschutz im Verfassungsschutzbericht letztlich Grundlagenfunktion für die gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung erlangen, ohne selbst Verwaltungsakt zu sein. Die weiteren verfahrensrechtlichen Konsequenzen lassen sich insofern derzeit schwer einordnen. Es bleibt abzuwarten, wie sich diese geplante Änderung im Gesetzgebungsverfahren weiter entwickelt.

Darüber hinaus stellt sich auch die grundsätzliche Frage, ob allein die Erwähnung in einem Verfassungsschutzbericht (ggf. sogar lediglich bezogen auf die selbstständige Untergliederung eines Vereins in einem anderen Bundesland) schon zur Versagung einer Steuerbegünstigung, einhergehend mit der Unterstellung verfassungswidrigen Verhaltens genügen kann. Denn der Darlegung konkreter verfassungsrelevanter Tatbestände oder Verhaltensweisen bedarf es dabei zunächst nicht. Rechtssystematisch ist das nicht nur eigenwillig, es stößt zwangsläufig auch an verfassungsrechtliche Grenzen. Im Urteil vom 11.4.2012⁷ hat der BFH einem Salafistenverein die Gemeinnützigkeit zuerkannt, weil er im

Verfassungsschutzbericht nicht „ausdrücklich“ als extremistisch eingestuft war.

2. Zu § 52 AO ‚Gemeinnützige Zwecke‘

a) „Jugendliche“

Bisher kam es mangels einer entsprechenden ausdrücklichen Regelung in der Praxis häufig zu Streit zwischen Finanzämtern und Steuerpflichtigen darüber, bis zu welchem Alter eine Förderung von Personen noch als Förderung von Jugendlichen angesehen werden kann. Können beispielsweise Ü-30-Partys eines Jugendclubs noch den Zweck der ‚Jugendförderung‘ erfüllen? Der AEAO stellt in der neuen Nr. 2.1. zu § 52 klar, dass unter ‚Jugendliche‘ in diesem Sinne aus Sicht der Verwaltung künftig nur noch Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres fallen, und lehnt sich damit an die entsprechenden sozialrechtlichen Vorgaben in § 7 Abs. 1 Nr. 4 SGB an.

b) „Tischfußball“

Tischfußball war bislang im AEAO ausdrücklich als nicht gemeinnützig aufgeführt. Für den sogenannten ‚Drehstangen-Tischfußball‘ im Sinne eines Urteils des Hessischen Finanzgerichts vom 23.6.2010 ⁸ gilt das inzwischen nicht mehr. In Nr. 6 S. 2 AEAO zu § 52 wird daher nun der bisher dort ausdrücklich als nicht gemeinnützig aufgeführte ‚Tischfußball‘ gestrichen. Dem Tischfußball wird somit seitens der Verwaltung faktisch durch „Streichen aus der Negativliste“ im Umkehrschluss die Gemeinnützigkeit zuerkannt. In diesem Zusammenhang besteht zwischen Bund und Ländern Einvernehmen, dass die Gemeinnützigkeit damit aber auch künftig nur dem wettkampfmäßig betriebenen sogenannten ‚Drehstangen‘-Tischfußball, wie er dem Urteil des Hessischen Finanzgerichts zugrunde lag, eröffnet wird. ‚Kneipentischfußball‘, ‚Tipp-Kick‘, ‚Subbuteo‘ und sonstige Arten des Tischfußballs bleiben hingegen weiterhin steuerlich nicht begünstigt.

3. Zu § 53 AO ‚Mildtätige Zwecke‘

Bei der Unterstützung materiell Hilfsbedürftiger ist Voraussetzung, dass ein(e) zu Unterstützende(r) keine Bezüge erhält, die das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe übersteigen. § 53 Nr. 2 AO enthält dazu die Einschränkung, dass die Bezügegrenze nicht für Personen gilt, deren Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, dieses Vermögen auch dafür zu verwenden. Zu diesem relativ abstrakt gehaltenen Vermögenseinsatzgebot enthielt der AEAO bisher keine hinreichende Konkretisierung. Künftig ist in Anlehnung an § 90 Abs. 2 SGB im AEAO klargestellt, dass jegliches Vermögen oberhalb von 15.500 Euro zu verwenden ist, soweit es sich nicht um besondere Erinnerungsstücke oder ein angemessenes Hausgrundstück handelt.

Ein derzeit noch ungelöstes Problem in diesem Zusammenhang ist die Tatsache, dass die Regelungen zur Ermittlung des Regelbedarfs für die Sozialhilfe nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 9.2.2010⁹ geändert werden mussten. Das Bundesverfassungsgericht hatte u.a. moniert, dass die Berechnung der Sozialhilfe nicht hinreichend transparent und der Bedarf für Kinder nicht nachvollziehbar ermittelt worden war.

Der ab dem 1.1.2011 geltende Regelbedarf wird nun auf Grundlage des Regelbedarfsermittlungsgesetzes (RBEG) ermittelt. In der Anlage zu § 28 SGB XII finden sich die neuen Regelbedarfssätze. Neu ist, dass es dort den sogenannten ‚Haushaltsvorstand‘ gar nicht mehr gibt. Dieser ist aber in § 53 AO nach wie vor als Grundlage für die Bemessung der Hilfsbedürftigkeit heranzuziehen. Insoweit besteht gesetzlicher Anpassungsbedarf. Auf dem Erlasswege ließ sich dieser Dissens nicht auflösen, weshalb der neue AEAO hierauf auch nicht eingeht. Auch hierzu sieht inzwischen der Gesetzentwurf eines Jahressteuergesetzes 2013¹⁰ eine Anpassung vor, wonach der Begriff ‚Haushaltsvorstand‘ in § 53 Nr. 2 AO durch das Wort „Alleinerziehenden“ ersetzt werden soll.

Wichtig bleibt weiterhin, dass die unter § 53 AO fallenden Organisationen die Bezüge und Vermögensberechnungen der von ihnen unterstützten Personen in ihren Unterlagen vorhalten müssen. Leider konkretisiert der neue AEAO in diesem Zusammenhang nicht näher, welche Unterlagen dabei im Einzelfall zum Nachweis der materiellen Hilfsbedürftigkeit erforderlich bzw. überhaupt geeignet sind. Bei bestimmten Aktivitäten

(z.B. bei den Essensausgaben der sogenannten ‚Tafeln‘ oder bei sogenannten ‚Kleiderkammern‘) lässt sich in der Praxis ein solcher Nachweis mit vertretbarem Aufwand zudem kaum erbringen.

4. Zu § 55 AO ‚Selbstlosigkeit‘

a) Rücklagenbildung bei der Unternehmensgesellschaft -UG-

Die haftungsbeschränkte Unternehmensgesellschaft -UG- (auch: Mini-GmbH/1-Euro-GmbH; eingeführt durch das am 1. November 2008 in Kraft getretene Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen -MoMiG-¹¹) ist verpflichtet, ein Viertel ihrer nach Abzug eines Verlustvortrags verbleibenden jährlichen Überschüsse in einer gesetzlichen Rücklage anzusammeln (§ 5 Abs. 3 GmbHG). Bei Erreichen des regulären GmbH-Stammkapitals von 25.000 Euro kann die UG über eine Kapitalerhöhung nach § 57c GmbHG in eine reguläre GmbH überführt werden, womit diese Rücklageverpflichtung entfällt. Eine gemeinnützige UG gerät mit der Rücklagenbildung insoweit möglicherweise in Konflikt mit dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO. Die Verwaltung hat in Nr. 21 zu § 55 des neuen AEAO aber klargestellt, dass die Bildung einer solchen Rücklage nicht als Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung anzusehen ist. Nicht ausdrücklich erwähnt, jedoch selbstverständlich ist, dass diese Ausnahme nur bis zur Rücklagenhöhe von 25.000 Euro gelten kann.

b) Tätigkeitsvergütungen

Das BGB geht bei ehrenamtlicher Vorstandstätigkeit für Vereine grundsätzlich von Unentgeltlichkeit (§§ 26, 670 BGB: ‚nur Aufwendungsersatz‘) aus, es sei denn, der Verein regelt das in seinen Statuten ausdrücklich anders. Eine Tätigkeitsvergütung (=Vergütung für Zeitaufwand) kann an Vorstandsmitglieder von gemeinnützigen Vereinen daher nur dann gezahlt werden, wenn die Satzung eine entsprechende Rechtsgrundlage/Ermächtigungsnorm für die Zahlung vorsieht. Weitere Details zum Thema ‚Ehrenamtspauschale‘ (§ 3 Nr. 26a EStG) ergeben sich

aus den BMF-Schreiben vom 22.4.2009¹² und 14.10.2009¹³. Darin war den Vereinen eine schließlich bis 31.12.2010 verlängerte Frist zur entsprechenden Satzungsanpassung eingeräumt worden.

Der Inhalt dieses BMF-Schreibens geht zum Teil in die neue Nr. 23 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 ein. Dort wird allerdings zusätzlich festgestellt, dass diese Regelung zur Satzungspflicht für eine Tätigkeitsvergütung entsprechend auch für Stiftungen gelten soll. Das ist meines Erachtens indes fragwürdig, weil die für Vereine maßgeblichen Rechtsgrundlagen hier nicht ohne Weiteres auf Stiftungen übertragbar sind.

Ein weiteres Problem ergibt sich für Stiftungen daraus, dass sie hier nun mit dieser Sichtweise der Finanzverwaltung konfrontiert werden und auch nicht die oben genannte Übergangsfrist in Anspruch nehmen konnten. Denn die beiden zitierten BMF-Schreiben befassten sich lediglich mit Vereinen. Es wird in diesem Zusammenhang deshalb im Einzelfall zu prüfen sein, ob und inwieweit möglicherweise Vertrauensschutz greift bzw. den Betroffenen noch eine eigene Übergangsfrist zur Satzungsanpassung eingeräumt werden kann.

5. Zu §§ 55, 56 AO Sonderthematik ‚Wirtschaftliches Gepräge‘

a) Aufgabe der ‚Geprägetheorie‘ zur Selbstlosigkeit¹⁴

Im Gemeinnützigkeitsrecht gilt der Grundsatz „Selbstlosigkeit statt Eigennutz“. Davon ausgehend war bisher in Nr. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO der Verwaltungsanweisung Folgendes geregelt:

Unterhält eine Körperschaft einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, ist zwischen ihrer steuerbegünstigten und dieser wirtschaftlichen Tätigkeit zu gewichten. Die Körperschaft ist nicht steuerbegünstigt, wenn ihr die wirtschaftliche Tätigkeit bei einer Gesamtbetrachtung das Gepräge gibt.

In der Praxis hat die Frage, wann ein ‚wirtschaftliches Gepräge‘ im vorgenannten Sinne anzunehmen ist, häufig zu Streitigkeiten zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen geführt, vor allem deshalb, weil der

AEAO in diesem Zusammenhang bisher keine Ausführungen dazu enthielt, nach welchen Maßstäben ein ‚*wirtschaftliches Gepräge*‘ überhaupt zu bemessen ist.

Die Ausgangslage soll an folgendem Fallbeispiel verdeutlicht werden:

Beispiel 1

Ein Sportverein generiert in seiner Profiabteilung einen jährlichen Umsatz von über 100 Mio. Euro. Neben einer Profifußballmannschaft unterhält er noch über 100 - Amateurmansschaften in unterschiedlichen Sparten mit vergleichsweise niedrigen Mitgliederbeiträgen und geringem Spendenaufkommen.

Bekannt ist, dass in der Vergangenheit jedenfalls unter Geprägesichtspunkten selbst Profivereine in der vorstehenden Dimension selten Probleme mit der Gemeinnützigkeit hatten. Wie lässt sich das erklären?

Würde man einen solchen Profiverein mit 100 Mio. Euro Jahresumsatz allein nach Einnahmen oder Etatzahlen beurteilen, läge für den außenstehenden Betrachter eigentlich sofort eine wirtschaftliche Prägung nahe. Die Verwaltung hat solche Fälle indes bisher unter Berücksichtigung von Nr. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO einer ‚*Gesamtwürdigung*‘ unterzogen. Dabei wurde insbesondere auch mit berücksichtigt, dass bei einem entsprechenden Verein regelmäßig viele - im Beispiel konkret über 100 - Amateurmansschaften in unterschiedlichen Sparten unterhalten und aufwändige Jugendarbeit betrieben wird. Aus einer solchen Gesamtwertung folgte die Einschätzung, dass ungeachtet des krassen Missverhältnisses bei den Wirtschaftsdaten gemeinnützigkeitsrechtlich ‚*keine wirtschaftliche Prägung*‘ anzunehmen sei.

Beispiel 2

Ein Dorfsportverein hat ein jährliches Aufkommen an Mitgliedsbeiträgen von 1.000 Euro. Bei einem Festwochenende anlässlich seines Vereinsjubiläums erzielt er Einnahmen in Höhe von 30.000 Euro.

Auch wenn es auf den ersten Blick nicht so aussehen mag, liegt dieser Fall im Rahmen einer Geprägebetrachtung nicht weit von dem Profiverein in

Beispiel 1 entfernt. Hier geht es um einen typischen Dorfverein, der bei einem jährlichen Beitragsaufkommen von 1.000 Euro mit einem Festwochenende über drei Tage allein 30.000 Euro Einnahmen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und damit dort ebenfalls ein Vielfaches seiner sonstigen (ideellen) Einnahmen generiert.

Eine Prüfung des Gepräges allein nach Ertragszahlen hätte hier also – wie bei dem vorhergehenden Profiverein – ebenfalls zu einem deutlichen Missverhältnis zwischen wirtschaftlichen und ideellen Einnahmen gelangen können, mit der Konsequenz einer ‚wirtschaftlichen Prägung‘. Auch hier kehrte aber die Gesamtbetrachtung nach der bisherigen Regelung im AEAO ein rein nach Einnahmezahlen gewichtetes Ergebnis um. Weil es sich bei dem Festwochenende um eine einmalige Veranstaltung gegenüber ansonsten ganzjährigen gemeinnützigen Aktivitäten handelt, wurde eine wirtschaftliche Prägung auch dort bislang nicht angenommen.

Nun stellt sich die Frage, ob es insoweit tatsächlich eine Neuausrichtung des BFH gibt?

Denn viele sehen das Urteil des BFH vom 4.4.2007¹⁵ als Grundlage zur Aufgabe der vorstehend dargestellten Geprägebetrachtung der Finanzverwaltung. Tatsächlich muss man aber eher fragen, wo in der Rechtsprechung die Geprägebetrachtung der Verwaltung bisher überhaupt ihre Grundlage hatte.

Schließlich hat der BFH im vorgenannten Urteil zu einem Fall im Bereich der Auftragsforschung eigentlich gar nichts Neues gesagt, sondern nur seine Rechtsprechung aus dem Jahr 1998 (Urteil vom 15.7.1998, von der Finanzverwaltung erst 2002 im Bundessteuerblatt veröffentlicht)¹⁶ konsequent fortgeführt:

Danach ist eine reine Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen wirtschaftlicher Betätigung kein gemeinnützigkeitsschädlicher Selbstzweck, wenn es sich um eine bloße Mittelbeschaffung für den gemeinnützigen Bereich handelt. Mittelbeschaffung für die ideellen Aufgaben ist also per se nicht schädlich. Eine gemeinnützigkeitsschädliche Betätigung entsteht hingegen erst dann, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit sich loslöst vom gemeinnützigen Zweck oder gar den Hauptzweck darstellt. Eine Würdigung und Gewichtung ist insoweit möglich nach Zeit

und Personalaufwand oder dem mit der wirtschaftlichen Tätigkeit einhergehenden Risiko.

Mit seinem oben angeführten Urteil vom 4.4.2007 stellte sich der BFH also nicht neu, sondern einmal mehr deutlich in Gegensatz zur bisherigen ‚Geprägetheorie‘ der Finanzverwaltung (wie sie im AEAO bisher zum Ausdruck kam).

Dieses Urteil vom 4.4.2007 ist seinerzeit auch zeitnah im Bundessteuerblatt¹⁷ veröffentlicht worden und war damit seither für die Finanzverwaltung verbindlich zu beachten. Soweit also das Urteil in Widerspruch steht zu den bisherigen Ausführungen im AEAO, waren diese somit schon mit der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt überholt. Der neue AEAO stellt mit der Streichung der Nr. 2 zu § 55 Abs. 1 S. 1 AO daher eigentlich nur etwas klar, was seit dieser Veröffentlichung faktisch auch der Finanzverwaltung selbst schon vorgegeben war.

Dass sich die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder mit der Entscheidung über diese Streichung im AEAO, die schließlich maßgeblich mit zur Verzögerung bei der Herausgabe des neuen AEAO beigetragen hat, so schwer getan haben, ist deshalb kaum nachvollziehbar.

b) Neue ‚Geprägetheorie‘ zur Ausschließlichkeit?¹⁸

Eine Neuregelung in Nr. 1 zu § 56 AO übernimmt im Bereich „Ausschließlichkeit“ alle wesentlichen Kernaussagen im oben angeführten BFH-Urteil vom 4.4.2007 (a.a.O.), das in diesem Zusammenhang auch zitiert wird:

Das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 besagt, dass eine Körperschaft nicht steuerbegünstigt ist, wenn sie neben ihrer steuerbegünstigten Zielsetzung weitere Zwecke verfolgt und diese Zwecke nicht steuerbegünstigt sind. Im Zusammenhang mit der Vermögensverwaltung und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die Nicht-Zweckbetriebe sind, folgt daraus, dass deren Unterhaltung der Steuerbegünstigung einer Körperschaft entgegensteht, wenn sie in der Gesamtschau zum Selbstzweck wird und in diesem Sinne neben die Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks der Körperschaft tritt. Die

Vermögensverwaltung sowie die Unterhaltung eines Nicht-Zweckbetriebs sind aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts nur dann unschädlich, wenn sie um des steuerbegünstigten Zwecks willen erfolgen, indem sie z.B. der Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung der steuerbegünstigten Aufgabe dienen. Ist die Vermögensverwaltung bzw. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dagegen nicht dem steuerbegünstigten Zweck untergeordnet, sondern ein davon losgelöster Zweck oder gar Hauptzweck der Betätigung der Körperschaft, so scheitert deren Steuerbegünstigung an § 56. In einem solchen Fall kann die Betätigung der Körperschaft nicht in einen steuerfreien und in einen steuerpflichtigen Teil aufgeteilt werden; vielmehr ist dann die Körperschaft insgesamt als steuerpflichtig zu behandeln. Bei steuerbegünstigten Körperschaften, insbesondere Mittelbeschaffungskörperschaften, die sich im Rahmen ihrer tatsächlichen Geschäftsführung an die in ihrer Satzung enthaltene Pflicht zur Verwendung sämtlicher Mittel für die satzungsmäßigen Zwecke halten, ist das Ausschließlichkeitsgebot selbst dann als erfüllt anzusehen, wenn sie sich vollständig aus Mitteln eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren. Auf das BFH-Urteil vom 4.4.2007 - I R 76/05 - BStBl II, S. 631, wird hingewiesen.

Die Neuregelung an dieser Stelle korrespondiert unmittelbar mit der Streichung der oben dargestellten Geprägeaussage in Nr. 2 AEAO zu § 55.

Das wirft die Frage nach den Konsequenzen auf. Der erste Anschein könnte auch den Eindruck vermitteln, dass die bisherige Geprägebetrachtung lediglich durch eine neue Gewichtungsregelung an anderer Stelle ersetzt wurde. Das war aber sicher nicht die in der Neuregelung liegende Absicht.

Mit der Streichung der bisherigen Geprägeaussage in Nr. 2 zu § 55 Abs. 1 S. 1 AO soll vielmehr zunächst klargestellt werden, dass die Finanzverwaltung sich künftig bei der gemeinnützigkeitsrechtlichen Einordnung wirtschaftlicher bzw. vermögensverwaltender Aktivitäten sowohl bei der Frage der Selbstlosigkeit wie auch bei der Frage der Ausschließlichkeit nur noch an den genannten Urteilstkriterien orientiert.

Es ist nunmehr also im Urteilssinne zunächst zu beurteilen, ob die wirtschaftliche Tätigkeit dem satzungsgemäßen Zweck dient, indem sie diesem in angemessenem Umfang Mittel beschafft. Dabei ist ‚angemessen‘ in Relation zu dem im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzten Mitteln, Personalressourcen und dem unternehmerischen Risiko zu sehen. Um es auf den Punkt zu bringen: Es ist zu fragen, ob eine nicht als Zweckbetrieb einzuordnende wirtschaftliche Betätigung (dazu gehört neben dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auch die Vermögensverwaltung) der gemeinnützigen Körperschaft eine in vorstehendem Sinne angemessene Rendite einbringt.

Wenn man diese Fragestellung aber jetzt an die beiden oben behandelten Beispielsfälle anlegt, wird man bei dem Dorfverein mit 1.000 Euro Mitgliedsbeiträgen und 30.000 Euro aus jährlichem Dorffest sicher ohne Weiteres von einem angemessenen und damit unschädlichen Ertrag sprechen können.

Wie sieht es hingegen bei dem Profisportverein mit seinem 100 Mio. Euro-Etat aus. Hier bringt der Profibereich einen ganz erheblichen Zeit- und Personalaufwand mit, entfaltet ein ganz beachtliches wirtschaftliches Risiko mit hohem Kapitaleinsatz und darüber hinaus auch einen Betätigungsumfang, der zumindest losgelöst vom eigentlichen Vereinszweck ein erhebliches Eigenleben im Sinne eines Selbstzwecks darstellen könnte. Darüber hinaus ist zu fragen, ob dieser Betrieb der Mittelbeschaffung für den gemeinnützigen Verein tatsächlich hinreichend dient. Denn in vielen Profivereinen werden erzielte Überschüsse typischerweise größtenteils oder gar vollständig beispielsweise zur Verpflichtung neuer Spieler eingesetzt und es bleiben möglicherweise für den Amateurbereich, also den eigentlichen ideellen Bereich - jedenfalls im Verhältnis zum Kapitaleinsatz, Personaleinsatz und unternehmerischen Risiko - wenige bis gar keine Mittel aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb übrig. Sicher kommt es dabei letztlich sehr auf die Situation im Einzelfall an, weshalb sich ein Pauschalurteil hier auch verbietet. Schließlich kann die Antwort auch dahingestellt bleiben, weil in der Praxis in derartigen Vereinen inzwischen der Profibereich durchweg in eigenständige Gesellschaftsformen (AG, GmbH, KG) ausgegliedert ist.

Deutlich werden soll aber, dass die Anwendung der (auf den ersten Blick großzügiger wirkenden) und aus der BFH-Rechtsprechung abgeleiteten

neuen Verwaltungssicht gegenüber der bisher vermeintlich engeren Sichtweise im alten AEAO in Einzelfällen durchaus auch steuerlich ungünstiger wirken könnte.

Damit will die Verwaltung keinesfalls ein neues Konfliktfeld aufmachen. Aber jedenfalls dort, wo wirtschaftliche Geschäftsbetriebe bzw. vermögensverwaltende Tätigkeiten auf Dauer oder mindestens auf längere Sicht in Relation zu Kapital- und Personaleinsatz sowie unternehmerischem Risiko keinen angemessenen Ertrag für die gemeinnützige Sphäre (oder gar Verluste) erwirtschaften, könnte sich hieraus auch in der Zukunft ein für den Gemeinnützigkeitsstatus ernsthaftes Problem ergeben.

Auch für Stiftungen die lediglich Vermögen verwalten, ergeben sich aus der neuen Sichtweise Folgen, was anhand folgender Beispiele verdeutlicht wird:

Beispiel 3

Eine Unternehmensstiftung betätigt sich ausschließlich als Beteiligungsholding, ist aber nach Satzung keine Mittelbeschaffungskörperschaft i.S.d. § 58 Nr. 1 AO. Ihre Überschüsse gibt sie satzungsgemäß vollständig an eine gemeinnützige Kulturstiftung weiter.

Hier reicht es auch zukünftig nicht aus, wenn ohne Satzungsfeitschreibung als Mittelbeschaffungskörperschaft erwirtschaftete Mittel an eine gemeinnützige Einrichtung weitergegeben werden.

Denn eine dementsprechend agierende Stiftung war bereits nach bisheriger Sichtweise in Nr. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO „wirtschaftlich geprägt“, weil die Vermögensverwaltung zwar keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet, aber dennoch eine ‚wirtschaftliche‘ (also nicht ideelle) Tätigkeit darstellt. Und wendet man auf diesen Fall nun die neue BFH-Rechtsprechung vom 4.4.2007 (a.a.O.) an, führt dies zu dem Ergebnis, dass die Verwaltung des Vermögens einen schädlichen ‚Selbstzweck‘ darstellt, der angesichts der Tatsache, dass sonst keine gemeinnützigen Aktivitäten entfaltet werden, zur Versagung der Steuerbegünstigung führen muss.

Beispiel 4

Die gleiche Stiftung wie im vorgenannten Beispiel 3 beschrieben ist laut Satzung Mittelbeschaffungskörperschaft i.S.d. § 58 Nr. 1 AO.

In dieser Fallvariante ist nun die vermögensverwaltend tätige Stiftung nach ihrer Satzung als sogenannte Mittelbeschaffungskörperschaft nach § 58 Nr. 1 AO ausgestaltet. Nach bisheriger (allerdings selbst innerhalb der Verwaltung nicht unumstrittener) Verwaltungssicht wollte man bei dieser Stiftung durch die Vermögensverwaltung als einzige Tätigkeit gleichzeitig eine gemeinnützigkeitsschädliche Prägung annehmen. Hiernach sollte die Mittelbeschaffung bei Förderkörperschaften an sich nur dann ein eigenständiger gemeinnütziger Zweck sein, wenn es sich um die Beschaffung von Mitteln im Rahmen von z.B. Spendenaktionen oder im Rahmen sonstiger nicht wirtschaftlicher Tätigkeiten handelte (sogenannte ‚gemeinnützige Mittelakquise‘). Die Mittelbeschaffung über rein wirtschaftliche Aktivitäten (‚wirtschaftlich‘ in diesem Sinne ist wie oben ausgeführt neben einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auch die Vermögensverwaltung) sollte hiernach keine begünstigte Mittelbeschaffung im Sinne des § 58 Nr. 1 AO darstellen und insbesondere keinen per se begünstigten gemeinnützigen Zweck erfüllen.

Die Verwaltung rechtfertigte diese bislang (enge) Auffassung damit, dass nach dem Wortlaut des § 58 Nr. 1 AO die Mittelbeschaffung und Mittelweitergabe zwar ausdrücklich als für die Gemeinnützigkeit unschädlich qualifiziert sei, mit einer solchen Betätigung aber kein eigenständiger gemeinnütziger Zweck begründet werde. Demgegenüber wurde in der Literatur¹⁹ schon bislang – auch aus meiner Sicht zu Recht – die Auffassung vertreten, dass § 58 Nr. 1 AO lediglich gesetzessystematisch verfehlt und die eigentliche Intention des Gesetzgebers darin lag, die Mittelbeschaffung (einschließlich Weitergabe) durch satzungsmäßig entsprechend festgelegte Mittelbeschaffungskörperschaften einer operativen gemeinnützigen Betätigung gleichzustellen.

Zuzugeben ist auch, dass die bisherige offizielle Verwaltungsmeinung diesbezüglich erkennbar nicht der Verwaltungspraxis entsprach. Denn die überwiegende Anzahl bundesweit existierender reiner Förderkörperschaften (in der Regel Stiftungen) betätigt sich meist nahezu

ausschließlich mit der Verwaltung eigenen Vermögens bzw. (einige wenige) mit der Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und hätte damit der bisherigen offiziellen Verwaltungssicht nicht genügen können. Dass diese Stiftungen dennoch in der Praxis offenbar weitgehend geräuschlos den Status der Gemeinnützigkeit erlangen konnten, ist neben einer gewissen Großzügigkeit der Finanzämter auch einer gestalterischen Phantasie bei der Ausformulierung von (neben der Mittelbeschaffung) weiteren Satzungszwecken sowie zuweilen auch sogenannte Hilfspersonenkonstrukten zuzuschreiben.

Die neue und sich am BFH-Urteil vom 4.4.2007 orientierende Passage im AEAO zu § 56 schafft nun die erforderliche Klarheit und erspart damit künftig entsprechende gemeinnützigkeitsrechtliche ‚Klimmzüge‘.

Eine Mittelbeschaffungskörperschaft i.S.d. § 58 Nr. 1 AO (laut Satzung) kann also auch dann gemeinnützig sein, wenn sie beispielsweise ausschließlich einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält oder ausschließlich Vermögensverwaltung (z.B. Gemeinnützige Stiftungsholding) betreibt und die Überschüsse hieraus satzungsgemäß an gemeinnützige Einrichtungen weitergibt.

Auch der Förderverein eines Fußballvereins, der beispielsweise als alleinige Aktivität die Ausrichtung eines jährlichen Sommerfestes betreibt und die Überschüsse hieraus satzungsgemäß an den Hauptverein weitergibt, kann demnach künftig den Status der Gemeinnützigkeit erlangen. Ein Gestaltungsmodell, bei dem gemeinnützige Vereine dann eine Vielzahl wirtschaftlicher Betätigungen in jeweils eigenständige Fördervereine auslagern, um damit die 35.000 Euro-Grenze des § 64 Abs. 3 AO mehrfach zu nutzen, wird aber auch zukünftig zu Recht an § 42 AO (Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten) scheitern müssen.

6. Zu § 57 AO ‚Unmittelbarkeit‘

Zum Gebot der Unmittelbarkeit gemeinnützigkeitsrechtlicher Betätigung war bisher in Nr. 2 des AOA zu § 57 geregelt, dass die Tätigkeit einer sogenannten „Hilfsperson“ wie eigenes Wirken anzusehen ist, wenn

- diese Hilfsperson weisungsgebunden ist,
- sie einen konkreten Auftrag erhält,

- und dies durch z.B. Arbeits-, Dienst- oder Werkverträge (!) belegt werden kann.

Das bloße Handeln als Hilfsperson in diesem Sinne sollte aber bei der Hilfsperson selbst keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit begründen. Es sollten aus Sicht der Verwaltung nicht zwei Steuersubjekte durch die nämliche Tätigkeit den Gemeinnützigkeitsstatus erlangen können. Der AEAO war an dieser Stelle schon deshalb zweifelhaft, weil beispielsweise der u.a. geforderte Werkvertrag sich gerade nicht durch Weisungsgebundenheit darstellt.²⁰

Die Verwaltung begründete ihre diesbezügliche Haltung bisher mit dem BFH-Urteil vom 7.3.2007²¹, wonach das Handeln als Hilfsperson grundsätzlich keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit darstelle.

In seinem Urteil vom 17.2.2010²² kommt der BFH hingegen zu dem Ergebnis, dass eine steuerbefreite Körperschaft, die eine andere steuerbefreite Körperschaft bei der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke gegen Entgelt selbstständig und eigenverantwortlich unterstützt, einen Zweckbetrieb unterhalten kann, wenn sie hierdurch zugleich eigene satzungsmäßige Ziele verfolgt.

Durch die zwischenzeitlich erfolgte Veröffentlichung im Bundessteuerblatt war auch die bislang entgegenstehende Sichtweise der Verwaltung im AEAO bereits überholt. Im neuen AEAO wird das in Nr. 2 S. 9 zu § 57 entsprechend klargestellt durch Übernahme des Urteilstenors, jedoch ohne ausdrücklichen Hinweis auf das Urteil selbst.

Dahingestellt bleiben kann, ob sich zwischen den beiden Urteilen überhaupt ein Widerspruch ergibt, denn im Urteil vom 7.3.2007 (a.a.O.) ging es - im Gegensatz zum neuen Urteil - um eine Betätigung, die schon isoliert betrachtet (Errichtung und Pflege eines Vergütungssystems für Krankenhausleistungen) gar nicht gemeinnützig sein kann.

Die neue Sichtweise zur Hilfsperson hat für den Bereich des sogenannten 'Outsourcing' folgende Konsequenzen:

- Tätigkeiten, die originär gemeinnützig sind, können auf dadurch ebenfalls die Gemeinnützigkeit begründende Töchter ausgelagert werden. Eine gemeinnützige Trägerorganisation, die beispielsweise eine Vielzahl von Altenheimen betreibt, kann also

etwa den Pflegedienst auf eine damit dann durch die Übernahme dieser Betätigung ebenfalls gemeinnützige Servicegesellschaft auslagern.

- Für ausgelagerte Tätigkeiten, die indes von ihrem Wesen her nicht gemeinnützig sind, kann eine solche Servicegesellschaft ihrerseits den Status der Gemeinnützigkeit auch weiterhin nicht in Anspruch nehmen (z.B. Küchencatering, Wäschereidienste oder Vermögens-/Immobilienverwaltung). Letzteres schließt indes nicht aus, dass eine Tochtergesellschaft, die aus anderen Gründen gemeinnützig ist, weil sie beispielsweise zentral Pflegedienste erbringt, daneben dann im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs für eine Dachorganisation auch Küchencatering oder Wäschereidienste erbringt.

Mit isoliert betrachtet nicht gemeinnützigen Tätigkeiten (z.B. Küchencatering/Mahlzeitendienst für Altenheim/Hausmeisterleistungen an Altenheimbetreiber/Wohnungsvermietung) kann der Leistungserbringer selbst dann keine Gemeinnützigkeit (z.B. Wohlfahrtspflege) begründen, wenn die Letztempfänger beispielsweise besonders bedürftig sind. So hat der BFH mit Urteil vom 16.12.2009²³ entschieden, dass Leistungen gegen Entgelt an Vermieter altenbetreuter Wohnungen keinen Betrieb der Wohlfahrtspflege oder Zweckbetrieb darstellen.

Die Neuregelung kann dazu führen, dass Gemeinnützigkeit auch allein über Hilfspersonen erreichbar ist.

Beispiel

Eine gemeinnützige Trägerstiftung, die keine Mittelbeschaffungskörperschaft ist, betätigt sich selbst ausschließlich als Vermögensverwalter. Eine gemeinnützige Tochter-GmbH betreibt in ihrem Auftrag und weisungsgebunden ein Altenheim.

In dem vorstehenden Beispiel ergibt sich als Konsequenz der neuen Sichtweise der Verwaltung, dass es für eine Trägerkörperschaft künftig auch möglich ist, ihre eigene Gemeinnützigkeit ausschließlich über die Tätigkeit einer Hilfsperson zu erlangen. Wobei dann als Konsequenz auch hier durch die nämliche Tätigkeit sowohl die Trägerkörperschaft als auch

die Tochtergesellschaft gemeinnützig sein können.

7. Zu § 58 AO ‚Steuerlich unschädliche Betätigungen‘

§ 58 AO enthält grundsätzlich vielfältige Möglichkeiten zur Bildung sogenannter steuerunschädlicher Rücklagen jenseits des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung.

Dabei hat sich in vielen Einzelfällen eine nicht durch amtliche Weisungen unterlegte Praxis entwickelt, nach der von Finanzämtern sogenannte Wiederbeschaffungsrücklagen bei gemeinnützigen Einrichtungen pauschal in Höhe der Abschreibungen aus abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern akzeptiert wurden. Der neue AEAO stellt nun in Nr. 10 zu § 58 Nr. 6 klar, dass eine solche Wiederbeschaffungsrücklage nur unter den engen Voraussetzungen des § 58 Nr. 6 zulässig ist. Denn § 58 AO enthält keine explizite Regelung, die pauschal eine Rücklage für künftig erforderliche Wiederbeschaffungen gestattet. Das heißt, eine entsprechende Neuanschaffung muss tatsächlich geplant und finanziell im entsprechenden Zeitraum auch möglich sein. Eine derartige Wiederbeschaffungsrücklage bezieht ihre Rechtfertigung hier somit allein aus der sogenannten Zweck- bzw. Investitionsrücklage.

Für die betroffenen Körperschaften bedeutet diese Rücknahme einer in der Tat vom Gesetzeswortlaut möglicherweise nicht hinreichend gedeckten, aber pragmatisch vertretbaren Verwaltungspraxis einen erheblichen Mehraufwand, weil sie zu einer sehr tief gegliederten Darstellung von Wiederbeschaffungs-/ Reinvestitionsvorhaben zwingt. Der Bürokratieaufwand steht hier jedenfalls in keinem Verhältnis zur teleologischen Grundlage der Rücklagenbeschränkung, weshalb zu hoffen ist, dass die Finanzverwaltung an dieser Stelle baldmöglichst nachsteuert und ggf. wieder zu ihrer bisherigen Handhabung zurückkehrt.

8. Zu § 60 AO ‚Anforderungen an die Satzung‘

§ 60 Abs. 1 S. 2 AO schreibt vor, dass eine gemeinnützigkeitskonforme Satzung die in der als Anlage zu § 60 AO beigefügten Mustersatzung bezeichneten Festlegungen enthalten muss. In der Praxis gibt es häufig Streit darüber, ob damit im Einzelfall eine wörtliche Textübernahme

vorgeschrieben ist. Die Verwaltungssicht zu dieser Frage ist bisher ungeklärt. Es gibt weder eine bundesweit einheitliche klare Festlegung für eine wörtliche Übernahme noch dagegen. Eine wörtliche Textübernahme ist aus meiner Sicht nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut, der sich nur auf ‚Festlegungen‘ bezieht, nicht zwingend, zur Streitvermeidung aber eigentlich ratsam. Jedenfalls findet sich dazu auch im neuen AEAO keine konkrete Aussage.

Klargestellt wird dort aber, dass Regelungen in der gesetzlichen Mustersatzung nur verbindlich sind, soweit sie für den jeweiligen Steuerpflichtigen überhaupt als einschlägig zu bezeichnen sind. Zum Beispiel kann es bei einem Verein den Fall der Aufhebung zivilrechtlich nicht geben, weshalb auch keine Vermögensbindungsklausel für den Fall der Aufhebung vorgeschrieben werden muss. Allerdings ist zu beachten, dass gerade zu dem letzten Fall der BFH im Urteil v. 23.7.2009²⁴ genau das Gegenteil entschieden hat. Dort wurde die Gemeinnützigkeit dort versagt, weil in der Vereinssatzung der – nicht denkbare! -- Fall der Aufhebung nicht geregelt war. Mit der Neuregelung in Nr. 2 zu § 60 im neuen AEAO wird vermieden, dass Finanzämter künftig Verstöße allein auf Grundlage der Satzungsanforderungen im vorgenannten Urteil sanktionieren.

Ebenso müssen Mittelbeschaffungskörperschaften die Unmittelbarkeit nicht ausdrücklich erwähnen und bei Stiftungen bedarf es keiner Aussage zum Verbot der Mittelzuführungen an Mitglieder, weil es dort keine Mitglieder gibt. Gemeinnützige Körperschaften, deren Mitglieder selbst steuerbegünstigt oder juristische Personen des öffentlichen Rechts sind, können ebenfalls auf die Satzungsklausel gem. § 3 S. 2 der Mustersatzung verzichten.

Der Auflösungsfall ist hingegen auch bei Stiftungen in der Vermögensanfallklausel ausdrücklich anzusprechen. Zwar ist eine Auflösung nur in den Stiftungsgesetzen einzelner Länder vorgesehen (beispielsweise regelt Nordrhein-Westfalen in seinem Stiftungsgesetz auch eine ‚Auflösung‘, während das Stiftungsgesetz Rheinland-Pfalz hingegen nur die ‚Aufhebung‘ kennt). Über die Kausalkette der §§ 42 und 86 BGB ist aber eine Auflösung zumindest im Fall der Liquidation bei allen Stiftungen denkbar.

9. Zu § 63 AO ‚Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung‘

In Nr. 3 zu § 63 AO wird im neuen AEAO nunmehr u.a. ausdrücklich auf das BFH-Urteil vom 29.8.1984²⁵ verwiesen, nach dem die verfassungsmäßige Ordnung schon durch die Nichtbefolgung von polizeilichen Anordnungen durchbrochen wird, was dann grundsätzlich einen Verstoß gegen die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben darstellt. Das ist nichts Neues (siehe auch Urteilsdatum) und lässt letztlich auch die in der Praxis regelmäßig vorrangige Frage der Verantwortlichkeit für in diesem Sinne gemeinnützigkeitsschädliches Verhalten offen. So ist beispielsweise eine Nichtbefolgung polizeilicher Anordnungen bei Demonstrationen den Teilnehmern persönlich zuzurechnen oder aber ihrem Verein, weil dieser etwa ihre Teilnahme an der Demonstration organisiert oder gar selbst Veranstalter ist. Hier stößt die gemeinnützigkeitsrechtliche Theorie häufig auf nicht lösbare praktische Problemlagen.

10. Zu § 65 AO ‚Zweckbetrieb‘

Bei der Zuerkennung der Zweckbetriebseigenschaft kommt es auch darauf an, ob und inwieweit durch einen Betrieb im Einzelfall in größerem Umfang in Wettbewerb getreten wird, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (so § 65 Nr. 3 AO). Nicht zuletzt durch ein Urteil des FG Bremen vom 12.11.2008²⁶ war hier vorübergehend fraglich geworden, ob es bei der Einschätzung der Wettbewerbssituation auf den tatsächlichen Wettbewerb vor Ort (gibt es in der Nähe noch eine weitere Eislaufhalle?) oder bereits auf einen potentiellen Wettbewerb ankommt. Der BFH hat im darauf folgenden Urteil vom 29.1.2009²⁷ aber klargestellt, dass schon der potentielle Wettbewerb maßgeblich ist. Wettbewerb i.S.d. § 65 Nr. 3 AO setzt laut BFH nicht voraus, dass die Körperschaft auf einem Gebiet tätig ist, auf dem sie tatsächlich und z.B. in wettbewerbsrelevanter räumlicher Nähe in Konkurrenz zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art tritt. Der neue AEAO enthält unter Nr. 4 zu § 65 einen entsprechenden Hinweis auf dieses BFH-Urteil.

Des Weiteren wird in der neuen Nr. 3 AEAO zu § 65 ausdrücklich

klargestellt, dass sogenannte „Beschaffungsstellen“ keinen Zweckbetrieb darstellen, weil diese weder unentbehrlich noch einziges Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks sind.

11. Zu § 66 AO ‚Wohlfahrtspflege‘

Im Beschluss vom 18.9.2007²⁸ hatte der BFH entschieden, dass mit dem Krankentransport eines Rettungsdienstes eine steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeit begründet wird. In Nr. 6 zu § 66 AO wird nunmehr unter Hinweis auf dieses Urteil klargestellt, dass nach Sicht der Finanzverwaltung - und entgegen der Auffassung des BFH - Rettungsdienste und Krankentransporte von Wohlfahrtsverbänden weiterhin als Zweckbetrieb begünstigte Einrichtungen der Wohlfahrtspflege sein können. Diese Auffassung ist aber nicht neu, denn insofern wird nur der Inhalt eines bereits am 20.1.2009²⁹ ergangenen sogenannten Nichtanwendungserlasses in den neuen AEAO integriert.

12. Zu § 67a AO ‚Sportliche Veranstaltungen‘

Bedingt durch die prekäre Situation kommunaler Haushalte haben sich vielerorts Vereine zu dem Zweck gegründet, ein von Schließung bedrohtes Schwimmbad in eigener Regie weiterzubetreiben. Im neuen AEAO wird unter Nr. 13 zu § 67a AO zunächst klargestellt, dass mit einer solchen Betätigung die gemeinnützigen Zwecke ‚Öffentliche Gesundheitspflege und Sport‘ gefördert werden. Darüber hinaus wird klargestellt, wie verschiedene Betätigungsvarianten in diesem Zusammenhang gemeinnützigkeitsrechtlich einzuordnen sind:

a) Schulschwimmen

Werden Schwimmbäder auf längere Dauer an Schulträger vermietet, werden die Einnahmen aus dieser Tätigkeit insgesamt, d.h. einschließlich bestimmter unselbstständiger Nebenleistungen, wie Reinigung des Schwimmbads, der Vermögensverwaltung zugeordnet.

b) Vereinsschwimmen

Das Vereinsschwimmen und die Durchführung von Schwimmkursen sind nach Maßgabe des § 67a AO dem Zweckbetriebsbereich zuzurechnen. Dabei ist ohne Bedeutung, ob es sich bei den Teilnehmern an den Schwimmkursen um Vereinsmitglieder oder fremde Dritte handelt.

c) Jedermannschwimmen

Das Jedermannschwimmen (also die Nutzung des Schwimmbades allgemein durch Vereinsfremde) ist insgesamt als Zweckbetrieb nach § 65 AO einzuordnen, vorausgesetzt sonstige Angebote innerhalb des Schwimmbadbetriebs (z.B. Sauna und Solarium) sind von untergeordneter Bedeutung. Der neue AEAO stellt dazu ausdrücklich klar, dass von einer den Zweckbetrieb ausschließenden Konkurrenzsituation zu Privatbädern (Spaß- oder Wellnessbädern) im Sinne des § 65 Nr. 3 AO wegen der andersartigen Struktur nicht auszugehen ist.

13. Zu § 68 AO ‚Einzelne Zweckbetriebe‘

a) ‚Selbstversorgungsbetriebe‘

Nach Nr. 2a des § 68 AO handelt es sich bei sogenannten Selbstversorgungsbetrieben (also z.B. Krankenhausküche, Cafeteria oder Wäscherei) um Zweckbetriebe, wenn Lieferungen und sonstige Leistungen an Außenstehende nicht mehr als 20 % des Gesamtumsatzes ausmachen. Mit dem vorstehend zu § 65 AO bereits zitierten Urteil vom 29.1.2009³⁰ hat der BFH auch entschieden, dass unterhalb der gesetzlichen Umsatzgrenze von 20 % kein Zweckbetrieb vorliegt, wenn der Betrieb regelmäßig ausgelastet ist und planmäßig über Jahre hinweg Leistungen an Außenstehende erbringt. Die Entscheidung des BFH ist für die Praxis äußerst problematisch, weil gerade die gesetzliche Unschädlichkeitsgrenze dem Zweck diene, Abgrenzungsfragen wie sie vom BFH nunmehr gerade aufgetan werden, zu vermeiden. Die Finanzverwaltung hat sich dennoch entschlossen, die BFH-Entscheidung im Bundessteuerblatt ohne weitere Anmerkung zum Inhalt zu veröffentlichen, allerdings begleitet von einer Übergangsregelung bis zum 31.12.2012 für Betriebe, die vor dem 1.1.2010 schon bestanden haben. Der AEAO ist in Nr. 4 zu § 68 Nr. 2 entsprechend

ergänzt worden.

Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass beispielsweise viele Krankenhausküchen in den letzten Jahren u.a. das Küchencatering für die Mittagsbetreuung in Schulen oder Kindergärten mit übernommen haben, sind die Konsequenzen aus der Anwendung der neuen BFH-Rechtsprechung erheblich.

Die von der Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang im BMF-Schreiben vom 12.4.2011³¹ eingeräumte Übergangsfrist bis 31.12.2012 führt dazu, dass Betrieben, die vor dem 1.1.2010 bereits bestanden haben, die Zweckbetriebseigenschaft bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2012 erhalten bleibt. Uneingeschränkt gilt indessen das Urteil bei allen Neugründungen ab dem 1.1.2010 sowie bei Altbetrieben, die bisher unter der 20 %-Grenze lagen, ab dem Veranlagungszeitraum 2013.

Essen für Mitarbeiter, gehört – soweit es diesen durch einen Selbstversorgungsbetrieb (z.B. Krankenhausküche) entgeltlich geliefert wird nicht zum begünstigten Selbstversorgungsbereich und ist den Leistungen an Außenstehende zuzurechnen.³² Der neue AEAO sagt dazu allerdings nichts.

b) ‚Werkstätten für behinderte Menschen‘

Die bisherige Nr. 5 AEAO zu § 68 Nr. 3 AO enthielt die Regelung, dass Verkaufsstätten von Werkstätten für behinderte Menschen als Zweckbetrieb zu behandeln sind, wenn dort Produkte verkauft werden, bei denen die Wertschöpfung durch die Werkstätte mehr als 10 % des Nettowerts ggf. zugekaufter Waren beträgt. Hintergrund der seinerzeitigen Einführung dieser Regelung war ein Gestaltungsmodell, bei dem Anschaffungsvorgänge für nicht vorsteuerabzugsberechtigte Leistungs-/Lieferungsadressaten (z.B. Computerausstattung für die öffentliche Hand) über solche Werkstätten abgewickelt werden sollten, um hierdurch den Vorteil der Herabschleusung auf den ermäßigten Umsatzsteuersatz zu nutzen.

Beispiel

Ein Unternehmen aus der IT-Branche will einem nicht vorsteuerabzugsberechtigten Empfänger (z.B. öffentlicher

Schulträger) im Rahmen eines Großauftrags 1.000 PCs liefern. Der Nettowert liegt bei 1 Mio. Euro. Bei Direktverkauf entfallen hierauf 190.000 Euro USt. Könnte man den Verkauf über einen Zweckbetrieb abwickeln, würde sich allein durch die Herabschleusung der Umsatzsteuer vom Regel- auf den ermäßigten USt-Satz bei gleichem Nettopreis ein Steuervorteil von 120.000 Euro ergeben.

Mit Einführung der 10%igen Wertschöpfungsquote wurde dieses Modell zwar bei Behindertenwerkstätten unterbunden, dann aber in den Bereich sogenannter Integrationsbetriebe (§ 68 Nr. 3c AO) verlagert. Weil dort jedoch eine entsprechende Wertschöpfungsquote wegen der anders gelagerten rechtlichen Voraussetzungen im Verwaltungswege nicht umsetzbar war, erfolgte später die entsprechende Änderung in § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG, wonach der ermäßigte Umsatzsteuersatz nur noch unter engen Voraussetzungen („nicht in erster Linie der Erzielung von sonstigen Einnahmen dienend“) zu gewähren ist. Spätestens mit dieser Gesetzesänderung war die besondere 10 %-Regelung für Behindertenwerkstätten eigentlich überflüssig.

Die Verwaltung hat daraus nun die entsprechenden Konsequenzen gezogen und die bisherige 10 %-Regelung gestrichen. Die Behindertenwerkstätten müssen also nicht mehr befürchten, bei Unterschreiten dieser Grenze ihre Zweckbetriebseigenschaft zu verlieren. Es bleibt aber die Prüfung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG, ob und inwieweit für die entsprechende Betätigung die Gewährung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in Betracht kommt. Zu beachten ist hier auch, dass nach BFH³³ ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot vorliegen kann, wenn ein Integrationsprojekt – und das gilt für Behindertenwerkstätten sinngemäß – nur dem Zweck dient, den ermäßigten Umsatzsteuersatz zu nutzen.

c) ‚CAP-Märkte‘

Der Begriff „Werkstätte für Behinderte“ präsentiert sich in der heutigen Praxis in einer beachtlichen Vielfalt an Betätigungen, die über das früher rein handwerkliche ‚Werkeln‘ an Werkstücken weit hinausgehen. Eine ganz neue Form der Betätigung behinderter Menschen hat sich in den

letzten Jahren u.a. in den sogenannten CAP-Märkten und weiteren vergleichbaren Einrichtungen entwickelt. Hierbei handelt es sich häufig um Lebensmittelmärkte mit Vollsortiment, die gemeinnützigen (zumeist mildtätigen) Trägerkörperschaften angegliedert sind, nach kaufmännischen Gesichtspunkten geführt und geleitet werden und deren Personal vorrangig aus behinderten Menschen besteht. Die Philosophie dieser Märkte verbindet das Potential der behinderten Menschen als Arbeitskräfte mit dem Integrationsauftrag laut Satzung und nutzt dabei häufig auch die jeweilige Situation vor Ort, indem solche Märkte gerne dort angesiedelt werden, wo die örtliche Grundversorgung aufgrund fehlender kaufmännischer Infrastruktur ansonsten nicht mehr gedeckt wäre.

In der Verwaltungspraxis gab es in der jüngeren Vergangenheit häufig Streit darüber, wie solche Lebensmittelmärkte, die sich in ihrem örtlichen Betätigungsfeld eigentlich nicht von anderen gewerblichen Lebensmittelunternehmen unterscheiden, gemeinnützigkeitsrechtlich einzuordnen sind.

Handelsbetriebe – wie z.B. die CAP-Märkte - können grundsätzlich als zusätzlicher Betriebsteil einer anerkannten Werkstätte für Behinderte betrieben werden. In diesem Fall muss die Werkstätte bei den zuständigen Sozialbehörden eine Erweiterung der bisherigen Werkstätte um den neuen Handelsbereich beantragen. Wird der Handelsbereich unter diesen Voraussetzungen als (Teil einer) Werkstätte für Behinderte anerkannt, gelten für dessen steuerliche Einordnung zunächst die gleichen Voraussetzungen wie für sonstige Handelsbereiche: Der Handelsbetrieb stellt dann jedenfalls insoweit einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3a AO dar, als dort Produkte verkauft werden, die selbst oder in anderen Werkstätten für behinderte Menschen hergestellt (oder produziert) wurden. Das Problem ist dann aber, dass solche Handelsbetriebe - wie oben dargestellt - in der Praxis mit ihrem (Voll-)Sortiment regelmäßig weit über den vorstehend abgegrenzten Tätigkeitsbereich hinausgehen.

Zum Zeitpunkt der Manuskripterstellung³⁴ war diesbezüglich von der Verwaltung noch nicht abschließend entschieden, ob bei an Behindertenwerkstätten angegliederten Handelsbetrieben (die weitestgehend Fremdprodukte verkaufen) noch von einem Zweckbetrieb oder von einem voll steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

auszugehen ist. Der neue AEO enthält dazu keine konkrete Aussage. Es empfiehlt sich deshalb vorläufig für die Praxis, die Möglichkeit der Ausübung eines solchen Handelsbetriebs unter dem Dach eines anerkannten Integrationsbetriebs zu prüfen.

14. Zu § 68 AO ,Verfahrensregeln‘

Der neue AEO regelt in Nr. 7 zu § 68 AO, dass künftig für die qualitative Einordnung als „Werkstätte für Behinderte“ oder als „Integrationsbetrieb“ die Vorentscheidung der Sozialverwaltung maßgebend ist und die Finanzämter insoweit nicht mehr eigenständig prüfen. Eine Ausnahme bildet dabei nur die Frage der Einhaltung der steuerlichen 40 %-Personal-Grenze bei Integrationsbetrieben, weil diese sich von der sozialrechtlichen Grenze (25 %) unterscheidet.

Klargestellt wird in diesem Zusammenhang aber, dass es sich bei der Entscheidung der Sozialverwaltung verfahrensrechtlich nicht um einen Grundlagenbescheid im Sinne von § 171 Abs. 10 AO handelt, der ggf. die entsprechenden verfahrensrechtlichen Änderungsmöglichkeiten/Konsequenzen auslösen könnte.

III. Zusammenfassung

Das Bundesfinanzministerium hat am 17.1.2012 unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder den Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom 15.7.1998³⁵ mit sofortiger Wirkung geändert. Dabei handelt es sich bei einer Reihe von Neuerungen allein um die Anpassung an die Entwicklung der Rechtsprechung. Andere Neuerungen wie beispielsweise die Tatsache, dass ein Gepräge durch wirtschaftliche Betätigungen künftig keine große Rolle mehr spielt, helfen sowohl den gemeinnützigen Einrichtungen wie auch der Verwaltungspraxis. Einige Fragen sind aber weiterhin offen. Aber auch neue Problemfelder wurden geöffnet, wie etwa die Thematik der Wiederbeschaffungsrücklage oder die steuerliche Behandlung sogenannter ‚CAP-Märkte‘. Es bleibt also spannend und die Verwaltungsauffassung könnte sich durchaus kurzfristig erneut ändern.

IV. Summary

The German Ministry of Finance has changed with advisory of 17.1.2012 under reference to the result of the discussion with the uppermost finance authorities of the countries the utilization decree for the tax code of 15.7.1998 (so called ‚AO-Anwendungserlass – AEAO‘) with immediate effect. A number of innovations is only based on the development of the case law. Other innovations, such as the fact that the stamp of business activities will no longer be decisive for non-profit organizations, are helpful to the taxpayers and also to the tax administration. But there are still some questions open. Even some new fields of problems have been opened, such as the topic of a legal reserve for the replacement of movable and immovable assets or the future tax treatment of so called ‚CAP‘-markets. So it remains exciting and tax authorities‘ opinion may change at short notice again.

- 1 BMF, Schreiben v. 17.1.2012 – IV A 3-S 0062/08/10007-12, IV C 4-S 0171/07/0038-007, BStBl. I 2012, 83.
- 2 EuGH, Urt. v. 14. 9. 2006 – C-386/04, „Stauffer“, Slg 2006, I-8203; EuGH, Urt. v. 18. 12. 2007 – C-281/06, „Jundt“, Slg 2007, I-12231; EuGH, Urt. v. 27.1.09 – C-318/07, „Persche“, Slg 2009, I-359.
- 3 Gesetz v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.
- 4 BMF, Schreiben v. 10.9.2005 – IV C 4-S 0181-9/05, BStBl. I 2005, 902.
- 5 Vgl. BR-Drs. 545/08, S. 37.
- 6 BR-Drs. 302/12.
- 7 BFH, Urt. v. 11.4.2012 – I R 11/11, noch nicht amtlich veröffentlicht.
- 8 FG Hessen, Urt. v. 23.6.2010 – 4 K 501/09, juris DokNr. STRE201075132.
- 9 BVerfG, Urt. v. 9.2.2012 – 1 BvL 1/09, 3/09, 4/09, NZS 2010, 270.
- 10 BR-Drs. 302/12.
- 11 BGBl. I 2008, 2026 ff.
- 12 BMF, Schreiben v. 22.4.2009 – IV C 4 - S 2121/07/0010 [2009/0243856], DB 2009, 987.
- 13 BMF, Schreiben v. 14.10.2009 – IV C 4 - S 2121/07/0010 [2009/0680374], DB 2009, 2352.
- 14 Vgl. AEAO - bisherige Nr. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1.
- 15 BFH, Urt. v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631.
- 16 BFH, Urt. v. 15.7.1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162.
- 17 BFH, Urt. v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631.

- 18 Vgl. AEAO – neue Nr. 1 zu § 56 AO.
- 19 Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- u. Spendenrecht, 2008, S. 169 ff.
- 20 So ausdrücklich auch FG Niedersachsen, Urt. 8.4.2010 – 6 K 139/09, juris DokNr. STRE201071137.
- 21 BFH, Urt. v. 7.3.2007 – I R 90/04, BStBl. II 2007, 628.
- 22 BFH, Urt. v. 17.2.2010 – I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006.
- 23 BFH, Urt. v. 16.12.2009 – I R 48/09, BStBl. II 2011, 398.
- 24 BFH, Urt. v. 23.7.2009 – V R 20/08, BStBl. II 2010, 719.
- 25 BFH, Urt. v. 29.8.1984 – I R 215/81, BStBl. II 1985, 106.
- 26 FG Bremen, Urt. v. 12.11.2008 – 2 K 28/08, EFG 2010, 527.
- 27 BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 46/06, BStBl. II 2009, 560.
- 28 BFH, Beschl. v. 18.9.2007 – I R 30/06, BStBl. II 2009, 126.
- 29 BMF, Schreiben v. 20.1.2009 – IV C 4-S 0185/08/10001 [2009/0012162], BStBl. I 2009, 339.
- 30 BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 46/06, BStBl. II 2009, 560.
- 31 BMF, Schreiben v. 12.4.2011 – IV C 4-S 0187/09/10005:001 [2011/0304726], BStBl. I 2011, 538.
- 32 Vgl. insoweit FG Brandenburg, Urt. v. 25.11.1998 – 2 K 825/96 G, EFG 1999, 199.
- 33 BFH, Urt. v. 23.2.2012 – V R 59/09, DB 2012, 1308.
- 34 20.6.2012.
- 35 BMF, Schreiben v. 15.7.1998 – IV A 4 -S 0062 - 13/98, BStBl. I 1998, 630.

Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2011 in Deutschland

NILS KRAUSE / HENNING-UWE MILBERG

- I. Gesetzgebung
- II. Aus der Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen
- III. Aus der Finanzrechtsprechung
 - 1. Entscheidungen des EuGH
 - 2. Entscheidungen des BFH
 - 3. Entscheidungen der Finanzgerichte
- IV. Aus BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen
 - 1. BMF-Schreiben
 - 2. Verfügungen der Landesämter und Oberfinanzdirektionen

I. Gesetzgebung

Die bedeutendsten gesetzgeberischen Neuerungen in 2011 waren die Anpassung des Stiftungsgesetzes Sachsen-Anhalt an die Bundesreform von 2002 sowie die Änderung des Stiftungsgesetzes in Thüringen, das Gesetz zur Einführung des Bundesfreiwilligendienstes, die Ausarbeitung eines Gesetzes zur Förderung der ehrenamtlichen Tätigkeiten mit Haftungserleichterungen für die Ehrenämter sowie das neue Steuervereinfachungsgesetz. Im Rahmen der Finanzverwaltung ist insbesondere die Änderung des neuen Anwendungserlasses zur Abgabenordnung zu nennen, welcher weitreichende Änderungen im Rahmen der gemeinnützigen Körperschaften gebracht hat.

1. Neues Stiftungsgesetz Sachsen-Anhalt

Am 20.1.2011 hat der Landtag von Sachsen-Anhalt ein neues Stiftungsgesetz beschlossen. Damit hat das letzte Bundesland sein Landesstiftungsrecht an die Bundesreform von 2002 angepasst.¹ Neuerungen bestehen insbesondere im Bereich der Voraussetzungen der Anerkennung für Stiftungen, welche nunmehr dem bundesweiten Standard entsprechen. Weitere Änderungen sind die Anerkennung des ursprünglichen Willens des Stifters als oberste Leitlinie für die Auslegung von Stiftungsgeschäft und Stiftungssatzung sowie die Einführung eines elektronischen Stiftungsverzeichnisses. Verzichtet hat der Gesetzgeber in Sachsen-Anhalt auf die Einführung bestimmter präventiver Anzeige- und Genehmigungspflichten.

2. Bundesfreiwilligendienstgesetz

Am 15.12.2010 hat das Bundeskabinett den Gesetzentwurf zum neuen Bundesfreiwilligendienst, der zum Juli 2011 gestartet ist, verabschiedet und in den Bundesrat eingebracht. Die Stellungnahme des Bundesrates erfolgte am 11.2.2011. Die erste Beratung im Bundestag fand am 24.2.2011 statt. In seiner Sitzung vom 15.4.2011 hat der Bundesrat den entsprechenden Gesetzentwurf des Bundestags vom 24.3.2011 gebilligt. Das Gesetz ist zum 1.7.2011 in Kraft getreten.²

3. Gesetz zur Förderung ehrenamtlicher Tätigkeiten

Am 18.3.2011 hat der Bundesrat einen Gesetzentwurf zur Förderung ehrenamtlicher Tätigkeiten beschlossen³. Ziel des Gesetzes ist es, Menschen, die sich ehrenamtlich engagieren, vor Haftungsrisiken zu schützen. Daher soll die Haftung der ehrenamtlich Tätigen gegenüber dem Verein auf grobe Fahrlässigkeit und Vorsatz beschränkt werden. Entsteht einem Dritten ein Schaden, kann das ehrenamtlich tätige Mitglied vom Verein Freistellung verlangen. Voraussetzungen für die Haftungsbe freiung von Vorstandsmitgliedern sollen sein, dass diese nach der internen, schriftlich festgelegten Aufgabenverteilung nicht zur Erfüllung steuerlicher Pflichten verantwortlich sind, sie maximal bis zur Höhe der Ehrenamtpauschale vergütet werden und es nicht vorsätzlich unterlassen, durch geeignete Maßnahmen die ihnen bekannte Pflichtverletzung abzuwenden. Für einfache Mitglieder des Vereins soll die Haftung

entfallen, wenn der Schaden des Dritten in Ausführung einer satzungsgemäßen Aufgabe des Vereins entstanden ist, die Vergütung des Mitglieds die Ehrenamtspauschale nicht übersteigt und das Mitglied weder vorsätzlich noch grob fahrlässig gehandelt hat. Der Gesetzentwurf des Bundesrates wurde am 4.5.2011 dem Bundestag mit einer Stellungnahme der Bundesregierung zugeleitet.⁴ Die Beratung steht noch aus.⁵

4. Steuervereinfachungsgesetz 2011

In seiner Sitzung vom 8.7.2011 hatte der Bundesrat den vom Bundestag vorgelegten Entwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011 zunächst abgelehnt.⁶ Grund hierfür war die Bestätigung des Wegfalls der Einbeziehung abgeltend besteuelter Kapitaleinkünfte bei der Berechnung der zumutbaren Belastung sowie des Höchstbetrags des Spendenabzugs. Vielmehr sollte nach der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses eine Schlechterstellung gemeinnütziger Treuhandstiftungen, die unselbstständige Stiftungen verwalten, gegenüber gemeinnützigen rechtsfähigen Stiftungen durch eine Ergänzung des § 44a Abs. 6 EStG aufgehoben werden. Das BMF hat im Vorgriff auf eine gesetzliche Neuregelung in einem Schreiben verfügt, dass steuerbefreite unselbstständige Stiftungen vom Kapitalsteuerabzug auszunehmen sind.⁷ Nach dem Vorschlag des Vermittlungsausschusses wurde das Steuervereinfachungsgesetz 2011 am 23.9.2011 von Bundestag und Bundesrat verabschiedet. Abgeltend besteuerte Einkünfte werden danach ab dem Veranlagungszeitraum 2012 bei der Ermittlung des Spendenhöchstbetrages und der zumutbaren Belastung nicht mehr berücksichtigt. Nunmehr kann unter bestimmten Voraussetzungen ein für eine steuerbefreite unselbstständige Stiftung bei einem inländischen Finanzdienstleistungs- oder Kreditinstitut geführtes Konto oder Depot als im Namen der Treuhänderstiftung geführt behandelt werden. Dadurch wird die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei nichtrechtsfähigen Treuhandstiftungen ermöglicht.

5. Änderung des Thüringer Stiftungsgesetzes

§ 13 Abs. 5 des Thüringer Stiftungsgesetzes vom 16.12.2008 wurde durch

das Thüringer Haushaltsbegleitgesetz 2012 vom 21.12.2011 aufgehoben.⁸

6. Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung

Das Bundesfinanzministerium hat am 17.1.2012 mit sofortiger Wirkung den Anwendungserlass zur Abgabenordnung aus dem Juli 2011 nochmals geändert. Diese Änderungen betreffen den Bereich der gemeinnützigen Körperschaften.⁹

Die erste Änderung wird zur Regelung des § 51 Abs. 2 AO vorgenommen. Danach müssen Auslandstätigkeiten einer gemeinnützigen Körperschaft einen Inlandsbezug aufweisen. Dieser Inlandsbezug wird nach dem Erlass vermutet, sofern die gemeinnützigen Zwecke auch im Inland verfolgt werden. Besteht dieser nicht, besteht die Alternative des Beitrags der gemeinnützigen Körperschaft zum Ansehen Deutschlands im Ausland. Nach dem Erlass ist dieser Beitrag gegeben, wenn sich die inländische Körperschaft personell, finanziell, planend, schöpferisch oder anderweitig an der Förderung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke im Ausland beteiligt. Bei Körperschaften, die ihren Sitz im EU-Ausland haben, nach § 2 Nr. 1 KStG beschränkt steuerpflichtig sind und nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 Hs. 2 KStG gemeinnützig sein können, ist erforderlich, dass diese ihren Beitrag zum Ansehen Deutschlands im Ausland einzeln nachweisen. Dieses Erfordernis kann unionsrechtlich zweifelhaft sein.

Des Weiteren erfasst die Regelung zu § 51 Abs. 2 AO auch den Abzug von Spenden an Körperschaften im EU-Ausland, welche keine inländischen Einkünfte haben. Sind sie im Rahmen einer fiktiven Gemeinnützigkeitsprüfung begünstigungsfähig, können sie Spenden vereinnahmen und hierfür Zuwendungsbestätigungen ausstellen.

Daneben thematisiert die Änderung des Erlasses auch die Voraussetzungen für den Nachweis der wirtschaftlichen Bedürftigkeit im Rahmen des § 53 Nr. 2 AO. Dieser setzt voraus, dass die Person, welche unterstützt wird, über kein Vermögen verfügt, das zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht oder die Verwendung hierfür nicht zuzumuten ist. Die Änderung des Erlasses konkretisiert den Umfang des nicht zu berücksichtigenden Vermögens auf 15.500 Euro. Zudem wird die gemeinnützige Körperschaft verpflichtet, ihre Berechnung des Vermögens

der unterstützten Person dem Finanzamt offen zu legen.

Auch die Vergütung von Tätigkeiten im Vorstand eines Vereins oder einer Stiftung wird durch die Änderung des Erlasses berührt. Damit eine Vergütung für derartige Tätigkeiten geleistet werden kann, muss die Möglichkeit hierzu ausdrücklich in der Satzung angeordnet werden. Dies gilt sowohl für Vereine als auch für Stiftungen und geht auf ein BMF-Schreiben vom 14.10.2009 zurück.¹⁰

Darüber hinaus werden die Voraussetzungen für Vermögenstransfers ins Ausland durch Förderkörperschaften im Sinne des § 38 Nr. 1 AO geändert. Zunächst wird vorausgesetzt, dass die Fördertätigkeit in der Satzung der inländischen Körperschaft bestimmt ist und dass die ausländische Empfängerkörperschaft sowohl nach Satzung als auch nach tatsächlicher Geschäftsführung in Deutschland begünstigungsfähig wäre. Erfüllt die ausländische Körperschaft, welche die Mittel empfangen soll, diese Voraussetzungen nicht, so müsste sie für die Zulässigkeit des Zuwendungsempfangs einer deutschen gemeinnützigen Körperschaft als sogenannte weisungsabhängige Hilfsperson nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO durch Vertrag verpflichtet sein. Dies gilt auch, wenn eine Körperschaft aufgelöst oder aufgehoben wird oder ihr steuerbegünstigter Zweck wegfällt für die grenzüberschreitende Übertragung ihres Vermögens. In diesem Fall können nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 AO nur andere steuerbegünstigte Körperschaften anfallsberechtigt sein. Die Vereinbarkeit der Regelung wird unter europarechtlichen Gesichtspunkten bezweifelt, da nicht klar ist, ob die Finanzverwaltung auch EU-ausländische Körperschaften als mögliche Anfallsberechtigte ansieht, die im entsprechenden Zeitpunkt keine steuerpflichtigen inländischen Einkünfte erzielen, aber dennoch in Deutschland steuerbegünstigt wären.¹¹ Werden Mittel ins Ausland transferiert, unterliegt die gemeinnützige inländische Körperschaft der Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO. Danach hat sie durch die Vorlage bestimmter Dokumente nachzuweisen, dass die ausländische Empfängerkörperschaft auch nach deutschem Recht begünstigungsfähig wäre.¹²

Eine besonders wichtige Änderung ergibt sich im Bereich des zulässigen Umfangs steuerpflichtiger und vermögensverwaltender Tätigkeiten nach § 55 Abs. 1 AO. Danach war ein steuerpflichtiges wirtschaftliches

Tätigwerden einer gemeinnützigen Körperschaft nur zulässig, soweit es der Körperschaft im Rahmen einer Gesamtbetrachtung nicht das Gepräge gab. Als Beurteilungskriterien dienten hierbei personeller, organisatorischer und finanzieller Aufwand. Diese sogenannte Geprägetheorie wird durch die Änderung des Erlasses nun aufgegeben. Zukünftig ist der Umfang einer steuerpflichtigen gemeinnützigkeitsunschädlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nur noch nach Maßgabe des § 56 AO zu prüfen. Die Tätigkeiten müssen demzufolge um des steuerbegünstigten Zwecks willen erfolgen und dürfen nicht zum schädlichen Selbstzweck oder Hauptzweck werden. Ausschlaggebend ist nun also die Verwendung der Einnahmen aus steuerpflichtigen oder vermögensverwaltenden Tätigkeiten sowie des Vermögens der Körperschaft ausschließlich für die gemeinnützigen Zwecke. Erzielt die Körperschaft aus der Tätigkeit Gewinne oder Überschüsse, kann kein Selbstzweck vorliegen, da die Gewinne oder Überschüsse für die Zwecke zu verwenden sind. Auch ein verlustbringender Geschäftsbetrieb schadet der Gemeinnützigkeit einer Körperschaft nicht per se. Finanziert sich eine Körperschaft komplett durch Mittel aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit, ist das Ausschließlichkeitsgebot ebenfalls nicht verletzt.

Die Voraussetzungen für die Bildung einer Wiederbeschaffungsrücklage über § 58 Nr. 6 und 7 AO hinaus werden durch den Erlass verschärft. Danach ist in jedem Fall genau darzulegen, inwiefern ein Reinvestitionsbedarf besteht, eine Neuanschaffung also tatsächlich geplant ist und sich im Rahmen der finanziellen Möglichkeiten der Körperschaft hält.

Die Änderung des Erlasses vereinfacht darüber hinaus die Kooperation zwischen gemeinnützigen Körperschaften. Die Einbeziehung solcher gemeinnütziger Körperschaften, die nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO als Hilfsperson agieren, ist künftig auch dann zulässig, wenn Auftraggeberin ebenfalls eine gemeinnützige Körperschaft ist. Voraussetzung ist dann allerdings, dass die Hilfsperson ihren Beitrag zu der Kooperation selbstständig und eigenverantwortlich erbringt und sich dies im Rahmen ihrer satzungsmäßigen Zwecke hält. Soll die Tätigkeit als Hilfsperson als Zweckbetrieb anerkannt werden, ist dies nur nach § 65 AO, nicht dagegen nach §§ 66 ff. AO möglich.

Seit 2009 ist nach § 60 Abs. 1 S. 2 AO die Mustersatzung in Anlage 1 zu § 60 AO verbindlich. Durch die Änderung des Erlasses wird nun festgelegt, dass zwar der Wortlaut der Mustersatzung genau wiedergegeben werden muss, allerdings sind im Einzelfall Abweichungen in Formulierungen zulässig, soweit dies der Gemeinnützigkeit der Körperschaft nicht schadet. Ebenso darf von Aufbau und Reihenfolge der in der Mustersatzung statuierten Vorschriften abgewichen werden. Zudem sind lediglich diejenigen Vorschriften in die eigene Satzung zu implementieren, welche auf die Körperschaft zivilrechtlich anwendbar sind, was bei einem Verein und einer Stiftung unterschiedlich sein kann.

Ein weiterer in der Änderung des Erlasses behandelter Aspekt ist die Betriebsaufspaltung zwischen gemeinnützigen Körperschaften. Dabei handelt es sich um gemeinnützige Körperschaften, welche Beteiligungen an gemeinnützigen Tochterkapitalgesellschaften halten, mit denen eine personelle und sachliche Verflechtung besteht. Nach der Änderung des Erlasses ist dies aber nur insoweit anzuwenden, wie die überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen beim gemeinnützigen Betriebsunternehmen nicht im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs genutzt werden. Es ist jedoch nicht klar, worauf sich das „insoweit“ dabei bezieht, eine Klärung bleibt abzuwarten.

Nach Maßgabe des § 65 Nr. 3 AO darf ein Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft nicht mit nicht begünstigten Betrieben der gleichen oder ähnlichen Art in größerem Umfang in Wettbewerb treten. Zulässig ist ein solcher Wettbewerb nur soweit, wie es zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke erforderlich ist. Nach der Änderung des Erlasses ist zur Bestimmung der Wettbewerbssituation auf den potenziellen Wettbewerb abzustellen. Wann dieser vorliegt und inwieweit lokale Besonderheiten zu berücksichtigen sind, wird jedoch nicht geklärt. Nach der Rechtsprechung ist hierzu eine Abwägung zwischen Gemeinwohlförderung und Wettbewerb im Rahmen der konkreten tatsächlichen Gegebenheiten auf dem lokalen relevanten Markt erforderlich, weswegen eine Marktabgrenzung sowie eine Untersuchung der Marktsituation vorzunehmen sind.¹³

Der geänderte Anwendungserlass stellt klar, dass nach Ansicht der Finanzverwaltung Rettungsdienste und Krankentransporte, welche durch

gemeinnützige Körperschaften erbracht werden, Zweckbetriebe nach § 66 AO sein können. Dies gilt nach der Finanzverwaltung entgegen der Rechtsprechung auch, wenn sie dabei die Leistungen zu denselben Konditionen anbieten wie kommerzielle Anbieter und somit mit diesen in Wettbewerb treten. Die Frage, welche Tätigkeiten einen eigenständigen Geschäftsbetrieb nach § 14 S. 1 AO im Rahmen der Zweckbetriebseigenschaft darstellen, beantwortet der geänderte Erlass nicht.

Die Eigenschaft als Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 2 AO umfasst auch sogenannte Selbstversorgungsbetriebe, worunter nach Buchstabe b auch andere Einrichtungen wie Tischlereien und Schlossereien fallen. Nach der Änderung des Erlasses sind mit den anderen Einrichtungen allerdings nur solche gemeint, welche Tischlereien und Schlossereien ähnlich sind, also Handwerksbetriebe. Erbringen derartige Handwerksbetriebe Leistungen an Außenstehende, worunter auch Arbeitnehmer der gemeinnützigen Körperschaft fallen, so sind diese Betriebe nur dann unter den Zweckbetriebsbegriff zu subsumieren, wenn sie nicht regelmäßig ausgelastet sind und deshalb hin und wieder auch Leistungen an Außenstehende erbringen. Von der Zweckbetriebseigenschaft sind Betriebe jedoch ausgenommen, wenn sie die Leistungen an Außenstehende über mehrere Jahre erbringen und hierfür eine entsprechende personelle Ausstattung vorhalten.

Für Körperschaften, die zum größten Teil oder ausschließlich Wissenschaft und Forschung fördern, galt bislang, dass die Anerkennung ihrer Gemeinnützigkeit von der Zweckbetriebseigenschaft der geförderten wissenschaftlichen und forschenden Tätigkeit nach § 68 Nr. 9 AO abhing. Nach der Erlassänderung kann die Gemeinnützigkeit einer solchen Körperschaft jedoch auch bei einem Verstoß gegen § 68 Nr. 9 S. 1 AO anerkannt werden, wenn sich im Rahmen der geförderten Tätigkeit gemeinnützige Eigenforschung und steuerpflichtige Auftragsforschung trennen lassen und die Auftragsforschung nur untergeordnete Bedeutung hat.

Insgesamt ist für den neuen, geänderten Anwendungserlass festzustellen, dass er eine Reihe an Vereinfachungen und vor allem Klarheit bringt. Eine Klärung der offenen Fragen, insbesondere der europarechtlichen Vereinbarkeit, durch die Rechtsprechung ist abzuwarten.

II. Aus der Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen

1. BGH Entscheidung über Umfang des Nachlasses des Suhrkamp-Verlegers Unseld

Nach der Entscheidung des BGH sind die Unterbeteiligungen, die die Siegfried-Unseld-Stiftung an verschiedenen Gesellschaften der Suhrkamp-Verlagsgruppe hält, nicht Bestandteil des Nachlasses des Verlegers *Siegfried Unseld*, welcher im Oktober 2002 verstorben war. Somit sind diese Unterbeteiligungen bei der Berechnung des Pflichtteils seines Sohnes *Joachim Unseld* nicht zu berücksichtigen. Der Grund hierfür ist die Anwendbarkeit der Vorschriften über eine Schenkung unter Lebenden, da die Schenkung der Unterbeteiligungen an die Stiftung bereits mit dem Abschluss der Schenkungsverträge im Oktober 2001 vollzogen wurde.¹⁴

2. BGH zur strafbaren Untreue eines Stiftungsvorstandes bei Investitionsentscheidungen

Der Vorstand einer Stiftung ist zum einen nach den Landesstiftungsgesetzen verpflichtet, das Stiftungsvermögen in seinem Bestand zu erhalten, zum anderen ist es seine Aufgabe, das Vermögen der Stiftung möglichst lohnend zu investieren und dem Stiftungszweck gemäß einzusetzen. Aus dieser Pflichtenkollision kann leicht eine strafbare Untreue erwachsen. Wo dabei die Grenze zu ziehen ist, hat der BGH in der vorliegenden Entscheidung festgestellt und dabei letztlich die „Business Judgment Rule“ angewendet. Beklagte war der Vorstand einer Stiftung, die eine große Bibliothek unterhielt, für die der Vorstand mehrere Sachwerte anschaffte. Als Folge sank das Kapitalvermögen so weit, dass befürchtet wurde, die Stiftung könne bald keinerlei Zinserträge mehr erzielen. Der BGH stellte fest, dass grundsätzlich für eine Investitionsentscheidung eine verantwortungsvolle und informierte Entscheidung erforderlich ist, die am Wohl der Stiftung orientiert ist. Darunter fällt zum Beispiel keine Entscheidung, die gegen den Stiftungszweck verstößt oder den weiteren Betrieb der Stiftung gefährdet. Dies war im vorliegenden Fall jedoch nicht gegeben. Zudem ist für eine Untreue Voraussetzung, dass ein Schaden eingetreten ist. Nach Ansicht des BGH setzen die Landesstiftungsgesetze allerdings nur voraus, dass der

Wert des Stiftungsvermögens erhalten wird, nicht dessen konkrete Zusammensetzung. Werden mit Mitteln aus dem Stiftungsvermögen mithin gleichwertige Gegenstände erworben, so ändert sich lediglich der Anteil des Sachvermögens am Stiftungsvermögen, nicht jedoch der Wert des Vermögens.¹⁵

3. BGH zu den Folgen eines Verstoßes gegen den Verhaltenskodex eines Berufsverbandes

Klägerin war der Unternehmensverband zur freiwilligen Selbstkontrolle für die Arzneimittelindustrie, Beklagter war ein Nichtmitglied, welcher auf Unterlassung gewisser Geschäftsverhaltensweisen in Anspruch genommen werden sollte. Dieses Geschäftsverhalten verstieß gegen den Verhaltenskodex des Unternehmensverbandes. Dieser Verhaltenskodex schrieb die Grundsätze des lautereren Verhaltens innerhalb des betroffenen Marktes fest. Aus dem Verstoß hiergegen sollte nach Dafürhalten der Klägerin folgen, dass das Verhalten ebenfalls unlauter im Sinne des Wettbewerbsrechts sei. Der BGH stellte jedoch fest, dass ein solcher Verhaltenskodex als reine Selbstverpflichtung der Verbandsmitglieder keine derart weitreichende Wirkung entfaltet. Er kann nicht mit einer gesetzlichen Regelung gleichgesetzt werden und sagt auch nichts über die Lauterbarkeit eines bestimmten Verhaltens im Sinne des Wettbewerbsrechts aus. Vielmehr wird durch einen derartigen Kodex nur eine bestimmte Übung innerhalb der Branche festgeschrieben, welche jedoch keine Bewertung hinsichtlich der Lauterbarkeit eines dagegen verstoßenden Verhaltens zulässt.¹⁶

4. BGH zur Prozesskostenermäßigung für Verbraucherschutzverbände

In dem Beschluss stellt der BGH fest, dass bei Unterlassungsklagen von Verbraucherschutzverbänden vermehrt eine Minderung des Streitwerts geprüft werden soll. Begründet wird dies damit, dass Verbraucherschutzverbände im öffentlichen Interesse gegen Wettbewerbsverstöße vorgehen, die Interessen der Verbraucher verfolgen und schützen, abmahnen und auf Unterlassung klagen. Ihre finanziellen Mittel sind jedoch zumeist auf eine Finanzierung durch die öffentliche Hand begrenzt und folglich gering. Die Wettbewerbsverbände hingegen

werden von ihren Mitgliedern über Beiträge finanziert und verfügen somit über eine bessere finanzielle Ausstattung. Um dennoch ein Gleichgewicht vor Gericht zu ermöglichen, ist bei Verbraucherschutzverbänden das Allgemeininteresse bei der Streitwertberechnung maßgeblich. Daher kommt grundsätzlich eine Minderung des Streitwertes nach § 12 Abs. 4 UWG in Betracht. Das Interesse der Wettbewerbsverbände bemisst sich lediglich nach dem Interesse eines gleichartigen Mitbewerbers.¹⁷

5. BGH zur Rechtsberatung durch Berufsverbände

In seiner Entscheidung hat der BGH Stellung zum zulässigen Umfang einer Rechtsberatung durch Berufsverbände genommen. Nach dem Rechtsdienstleistungsgesetz ist es diesen Verbänden erlaubt, ihre Mitglieder in rechtlichen Angelegenheiten zu beraten, soweit sie gegenüber der Erfüllung ihrer übrigen satzungsmäßigen Aufgaben nicht von übergeordneter Bedeutung ist. Die Regelung enthält somit ein gesondertes Nebenzweckprivileg, welches das aus dem allgemeinen Vereinsrecht stammende ergänzt. Im entschiedenen Fall war ein Einzelhandelsverband betroffen, der die Wahrung und Förderung der Interessen seiner Mitglieder als satzungsmäßigen Zweck festgeschrieben hatte. Dies umfasste nach der Satzung unter Umständen auch die Rechtsberatung. Darauf gestützt beriet der Verband ein Mitglied, welches in einer markenrechtlichen Streitigkeit eine Abmahnung erhalten hatte. Der BGH stellte fest, dass der Verband im Rahmen seiner Satzung gehandelt hatte. Da nach der Satzung die Rechtsberatung gleichrangig neben den anderen Verbandszwecken genannt wird und die Rechtsberatung in unmittelbarem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der Mitglieder steht, wahrte der Verband auch die Grenzen des Nebenzweckprivilegs des Rechtsdienstleistungsgesetzes. Schwerpunkt der Tätigkeit des Verbands blieb nach wie vor die allgemeine Interessenvertretung und -förderung seiner Mitglieder.¹⁸

6. BGH zum Vergütungsanspruch eines zum Vormund bestellten Vereins

Wenn ein Verein selbst nach § 1791a BGB zum Vormund bestellt wird, kann er gem. § 1836 Abs. 3 BGB weder Vergütung noch Aufwendungsersatz verlangen. Dem stehen zum einen der Wortlaut des §

1836 Abs. 3 BGB und der ausdrückliche Wille des Gesetzgebers entgegen, denn nach der Gesetzesbegründung kann ein Verein als Vormund weder Vorschuss für Aufwendungen noch eine Vergütung für seine Tätigkeit verlangen.¹⁹ Zum anderen ist eine derartige Vergütung auch nicht verfassungsrechtlich geboten, da eine Bestellung eines Vereinsmitarbeiters möglich ist und diesem ein entsprechender Ersatzanspruch zusteht. Des Weiteren hat das Gericht, wenn es einen Verein zum Vormund bestellt, keine Möglichkeit, auf die Wahl der Person Einfluss zu nehmen, welche die Vormundschaft tatsächlich ausführt. Der Verein kann hingegen Vergütung und Aufwendungsersatz nach entsprechender Anwendung von § 7 VBVG von der Staatskasse verlangen, wenn der Mitarbeiter eines Vereins, welcher nach § 1791a BGB in Verbindung mit § 54 SGB VIII zur Übernahme von Vormundschaften geeignet ist, zum Vormund bestellt wird und im Verein teilweise oder ausschließlich als Vormund tätig ist. Folgen der entsprechenden Anwendung sind, dass die Berufsmäßigkeit der Tätigkeit des Vormunds nicht mehr festgestellt werden muss, die Bestellung eines Vereinsmitarbeiters zum „Vereinsvormund“ der Einwilligung des Vereins bedarf und dass dem bestellten Mitarbeiter kein eigener Ersatzanspruch zusteht (§ 7 Abs. 3 VBVG analog).²⁰

7. OLG Brandenburg zur Zulässigkeit von Jahreszahlen in Vereinsnamen

Das OLG stellt in seinem Beschluss fest, dass ein Verein, wenn er eine Jahreszahl in seinen Namen aufnehmen will, nachweisen muss, dass es sich dabei um sein Gründungsjahr handelt. Eine Änderung des Namens unterliegt grundsätzlich der Eintragungspflicht in das Vereinsregister. Das Gesetz fordert zwar für Vereine nur eine Unterscheidbarkeit von bereits ansässigen anderen Vereinen. Die Rechtsprechung wendet allerdings den aus dem Handelsrecht stammenden Grundsatz der Firmenwahrheit nach § 18 Abs. 2 HGB entsprechend dahingehend an, dass keine irreführenden Angaben im Vereinsnamen enthalten sein dürfen. Gerade bei Sportvereinen verweist eine Jahreszahl im Namen zumeist auf das Gründungsjahr und somit auf eine entsprechende Beständigkeit und vor allem Tradition. Der Rechtsverkehr entwickelt folglich gewisse Erwartungen angesichts des Namens, welcher somit nach dem Grundsatz der Firmenwahrheit keine falschen Angaben zum Gründungsjahr enthalten darf.²¹

8. OLG Bremen zur Blockwahl eines Vereinsvorstandes

Sieht die Satzung eines eingetragenen Vereins vor, dass die Mitglieder des Vorstands nacheinander zu wählen sind, ist eine Wahl im Block ausgeschlossen. Zudem ist die Absicht, einen Vorstand im Block zu wählen, in der Einladung zur Mitgliederversammlung anzukündigen. Unterbleibt diese Ankündigung, liegt ein Einladungsmangel vor, der zur Nichtigkeit eines dennoch später gefassten Beschlusses über die Blockwahl führt.²²

9. OLG Frankfurt am Main zum Nebenzweckprivileg und zur Geprägetheorie

Das Gericht hatte den Fall zu entscheiden, dass ein Verein neue Kletterhallen eröffnete und damit erhebliche Einnahmen erzielte, welche deutlich über denen lagen, welche durch die Verwirklichung des Vereinszwecks eingenommen wurden. Nach Ansicht des Gerichts ist es aber weder an absoluten Umsatzschwellen noch an einem Verhältnis der Einnahmen zueinander festzumachen, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit noch als untergeordneter Nebenzweck und somit privilegiert anzusehen ist, sogenanntes Nebenzweckprivileg. Es ist vielmehr qualitativ nach Mittel und Zweck abzuwägen, ob sich die wirtschaftliche Nebentätigkeit als Mittel zur Erfüllung des eigentlichen Vereinszwecks noch im Rahmen desselben bewegt und ob sie sich als ein objektiv sinnvolles Mittel darstellt, welches die ideelle Tätigkeit des Vereins unterstützt und den Vereinszweck fördert. Solange ein derartiges Über- und Unterordnungsverhältnis erkennbar ist, handelt es sich bei der wirtschaftlichen Betätigung um einen vereinsrechtlich privilegierten Nebenzweck. Einen ähnlichen Ansatz verfolgt auch das Steuerrecht hinsichtlich der Geprägetheorie. In der Vergangenheit hat die Finanzverwaltung zwar das Einnahmenverhältnis als maßgeblich erachtet, jedoch wird in dem kommenden neuen AEO wohl vermehrt auf Arbeits- und Zeitumfang abgestellt werden.²³

10. OLG Celle und OLG Hamm zur Zusammensetzung eines

Vereinsvorstands

Die Entscheidung des OLG Celle betraf die Anmeldung einer Satzungsänderung zum Handelsregister, welche Vorgaben hinsichtlich der Zusammensetzung und Wahl des Vereinsvorstands enthielt, aber keine hinsichtlich der Mindest- oder Höchstzahl. Das Gesetz fordert in § 26 Abs. 1 BGB nur mindestens einen Vorstand und Regelungen in der Satzung, wie der Vorstand zu bilden ist, § 58 Nr. 3 BGB, enthält allerdings keine Vorgaben zur Höchstzahl der Vorstände. Das Gericht war demgemäß der Ansicht, dass dies auch für die Satzung gelte. Eine Mindestzahl ist erforderlich, eine Höchstzahl hingegen nicht.²⁴ Das Urteil des OLG Hamm betraf die Verkleinerung eines Vereinsvorstands, ohne dass eine entsprechende Regelung in der Satzung enthalten war. Das Gericht sah dies als möglich an, solange die Satzung weder ein ausdrückliches noch ein konkludentes Verbot der Zusammenlegung von Vorstandspositionen enthält. Ein solches Verbot ist bereits anzunehmen, wenn eine satzungsmäßige Mindestzahl durch die Verkleinerung unterschritten wird oder eine Ämterzusammenlegung inhaltlich nicht möglich ist.²⁵

11. KG Berlin zum Betrieb einer Kindertagesstätte als eingetragener Verein

Das KG Berlin hatte die Frage zu klären, ob der Betrieb einer Kindertagesstätte eine wirtschaftliche Betätigung darstellt, welche die Eintragung als e.V. nach § 21 BGB ausschließt. Es hat hierzu entschieden, dass es zur Annahme eines Idealvereins nach § 21 BGB nicht genügt, dass ein ideeller Zweck verfolgt wird. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb könne auch durch die Inanspruchnahme staatlicher Fördermittel oder Subventionen und der entgeltlichen Anbietung von Leistungen entstehen. Unter den Begriff der unternehmerischen Tätigkeit fällt somit auch der planmäßige, auf Dauer angelegte Betrieb von Kindertagesstätten oder Kindergärten gegen Entgelt, selbst wenn das Entgelt nur zur Kostendeckung erhoben wird. Ob das sogenannte Nebenzweckprivileg einschlägig ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab, wobei insbesondere zu berücksichtigen ist, ob diese wirtschaftliche Tätigkeit hinter die nichtwirtschaftliche Betätigung zurücktritt.²⁶

12. KG Berlin zur Versagung der Vereinsregistereintragung wegen wirtschaftlicher Betätigung

Ein Verein beabsichtigte, lediglich kostendeckend Filmvorführungen zu veranstalten. Nach Ansicht des Gerichts darf sich zwar nach Maßgabe des sogenannten Nebenzweckprivilegs ein Verein auch unternehmerisch betätigen, solange es sich dabei um eine gegenüber dem satzungsmäßigen Hauptzweck untergeordnete Tätigkeit handelt, welche nur zur Verwirklichung des Hauptzwecks dient. Führt der Verein eine darüber hinausgehende Tätigkeit durch, ist die Eintragung ins Vereinsregister zu versagen. Eine wirtschaftliche Betätigung im Sinne des § 22 BGB liegt bereits dann vor, wenn der Verein am Markt gegenüber Dritten unternehmerisch tätig wird, gegenüber den Mitgliedern unternehmerisch auftritt oder ihnen gegenüber unternehmerische Teilfunktionen wahrnimmt. Eine Gewinnerzielungsabsicht bleibt außer Betracht. Das Gericht nahm bei der geplanten Filmvorführung eine solche wirtschaftliche Betätigung an.²⁷

13. OVG Berlin-Brandenburg zur rückwirkenden IHK-Mitgliedschaft bei Wegfall der Gemeinnützigkeit

Eine gemeinnützige GmbH entschloss sich zur Änderung ihrer satzungsmäßigen Vermögensbindung, woraufhin ihr die Gemeinnützigkeit aberkannt wurde. Zudem erfolgte eine Rückbesteuerung der letzten zehn Jahre, wobei unter anderem Gewerbesteuer fällig wurde. Aus der direkten Bezugnahme des IHK-Gesetzes auf die Gewerbesteuerpflicht folgt eine automatische IHK-Mitgliedschaft bei Gewerbesteuerpflichtigkeit. Somit wurde nicht nur die Gewerbesteuer für die letzten zehn Jahre fällig, sondern im Zuge dessen auch Mitgliedsbeiträge für die IHK. Dies ebenfalls rückwirkend für die letzten zehn Jahre.²⁸

14. OLG Frankfurt zur Zulässigkeit der Bezeichnung als „Europäischer Fachverband“

Der aus dem Handelsrecht stammende Grundsatz der Firmenwahrheit (§ 18 Abs. 2 HGB) wird auch im Vereinsrecht angewandt. Der eingetragene Name eines Vereins darf folglich nach dem Empfängerhorizont keine

falschen Erwartungen wecken und nicht irreführen. Damit sich ein Verein somit als Bundesverband oder Dachverband bezeichnen darf, muss er eine entsprechend große Anzahl an Mitgliedern bundesweit haben. Die Bezeichnung als Verband setzt dagegen nur voraus, dass es sich um einen organisatorischen Zusammenschluss mehrerer Personen einer bestimmten Wirtschafts- oder Berufsgruppe handelt, welcher die Selbstständigkeit der Mitglieder nicht berührt und lediglich die gemeinsamen Interessen vertritt. Um als Fachverband eingetragen werden zu können, wird ein gewisses Maß an Qualität gefordert, es dürfen also nur besonders qualifizierte Mitglieder aufgenommen werden. Der Zusatz europäisch ist eintragungsfähig, wenn einzelne Mitglieder aus anderen europäischen Staaten stammen, der Verband grenzüberschreitend ausgerichtet ist und ein entsprechendes Selbstverständnis vorliegt.²⁹

15. OLG München zum Einstimmigkeitserfordernis bei Satzungszweckänderungen

Nach § 33 Abs. 1 BGB müssen zu einer Änderung des Zwecks alle Mitglieder zustimmen, wovon nach § 40 BGB jedoch durch Satzungsbestimmung zugunsten eines geringeren Stimmerfordernisses abgewichen werden kann. Eine gewöhnliche Satzungsänderung kann hingegen bereits mit Dreiviertelmehrheit beschlossen werden, wovon ebenfalls satzungsmäßige Abweichungen möglich sind. Rein theoretisch könnte man somit durch einfache Satzungsänderung eine Klausel einführen, nach der eine Zweckänderung mit weniger als Einstimmigkeit erreicht werden kann. Dies würde jedoch die gesetzliche Regelung des Einstimmigkeitserfordernisses umgehen. Dem kann nur dadurch genügend Rechnung getragen werden, wenn man für die Einführung einer Klausel, die zur Zweckänderung eine geringere Mehrheit vorsieht, ebenfalls Einstimmigkeit fordert.³⁰

16. OVG Berlin-Brandenburg zum Anspruch örtlicher Sportvereine auf Förderung durch das Land

Kläger war ein als gemeinnützig anerkannter Sportverein, der nicht Mitglied im Brandenburgischen Landessportbund ist. Er verlangte die Gewährung von Fördermitteln unmittelbar durch das Ministerium gemäß

dem Sportförderungsgesetz des Landes Brandenburg sowie den Förderrichtlinien des Brandenburgischen Landessportbundes. Der Antrag wurde mit der Begründung abgelehnt, dass zum einen die Fachkompetenz des jeweiligen organisierten Sports für die Förderung nach den Richtlinien zuständig sei und sich der Sportbund zudem über die Mitgliedsbeiträge finanziere, die der Verein ja gerade nicht entrichte, zum anderen eine ausnahmsweise Förderung durch das Ministerium selbst von Vereinen, die auf kommunaler Ebene wirken, nicht Aufgabe der Landesebene sei. Das Gericht bestätigte die Ablehnung. Die Zuwendung wird unmittelbar dem jeweiligen Landessportbund gewährt, welcher sie dann an die einzelnen Mitgliedsvereine verteile. Dieser wird von den Mitgliedern in seinen Tätigkeiten auch durch die entrichteten Mitgliedsbeiträge unterstützt und fördert im Gegenzug die Interessen seiner Mitglieder. Die Verteilung von Fördermitteln unter Einschaltung des Sportbunds ist daher keine Förderung einzelner Sportvereine, sondern eine Förderung des Sports in seiner Gesamtheit. Lediglich örtlich tätige Sportvereine können zudem nicht nachweisen, dass an ihrer Förderung ein landesweites Interesse bestünde, welches eine Förderung unmittelbar durch das Ministerium selbst rechtfertige, der Kläger hätte sich insoweit an seine Kommune halten müssen. Auch kann der Kläger keinen Anspruch aus dem Haushaltsplan des Landes herleiten, der lediglich innenrechtliche Wirkung zwischen Legislative und Exekutive entfaltet, jedoch nicht gegenüber außenstehenden Dritten. Ein Anspruch des Vereins auf Förderung besteht demnach nicht.³¹

17. OLG Hamm zur Möglichkeit einer Mitgliederversammlung online

Ein Verein hatte seine Satzung einstimmig dahingehend geändert, dass eine Mitgliederversammlung auch online durchgeführt werden konnte in einem hierfür eingerichteten Chatroom. Satzungsmäßiger Zweck des Vereins war die Selbsthilfe und Hilfestellung für Menschen mit Alkoholproblemen und deren Angehörigen über das Medium Internet. Das Registergericht lehnte die Eintragung des Beschlusses ab. Das Amtsgericht vertrat die Auffassung, dass eine solche Mitgliederversammlung online nicht möglich sei. Fremde Personen könnten sich Zugang verschaffen und als Mitglieder ausgeben, zudem könne nicht festgestellt werden, ob die anwesenden Mitglieder überhaupt geschäftsfähig seien. Das OLG gab der

hiergegen eingelegten Beschwerde des Vereins statt. Beschlüsse sind nach § 32 Abs. 2 BGB auch gültig, wenn die Mitglieder ihnen schriftlich zustimmen. Virtuelle Versammlungen sind grundsätzlich zulässig, zumal aus § 40 BGB folgt, dass der Verein bei der Ausgestaltung seiner Binnenstruktur grundsätzlich frei ist. Das Organ der Mitgliederversammlung wird insbesondere durch die Einführung eines virtuellen Verfahrens nicht abgeschafft. Von der Geschäftsfähigkeit der anwesenden Mitglieder kann grundsätzlich auch bei einer Mitgliederversammlung per Chatroom mangels entgegenstehender Anhaltspunkte ausgegangen werden. Zudem ist der Zugang zu dem Chatroom durch Verschlüsselung mit einem Passwort ausreichend geschützt.³²

III. Aus der Finanzrechtsprechung

1. Entscheidungen des EuGH

a) EuGH zur österreichischen Regelung zum Abzug von Zuwendungen für Forschung und Lehre

In Österreich galt eine Regelung, nach der Zuwendungen an Einrichtungen mit Forschungs- und Lehraufgaben nur steuerlich abzugsfähig waren, wenn sie von in Österreich ansässigen Gebereinrichtungen kamen. Nach Entscheidung des Gerichtshofs verstößt diese Regelung gegen die Verpflichtungen der Republik Österreich auf europarechtlicher Ebene, konkret gegen Art. 56 EG und Art. 40 des EWR-Abkommens vom 2.5.1992. In der beanstandeten Regelung wird die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zur Durchführung von Forschungsaufgaben und universitären Lehraufgaben festgelegt und ein entsprechender Katalog qualifizierter Empfängerinstitutionen genannt, welcher allerdings auf inländische empfangende Organisationen beschränkt ist. Diese Beschränkung auf inländische Organisationen verstößt nach Ansicht des EuGH gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (jetzt Art. 63 AEUV).³³

b) EuGH zur unterschiedslosen Erbschaftsteuerermäßigung für inländische

und ausländische Organisationen

Im entschiedenen Fall galt in Belgien eine Regelung, nach der die Möglichkeit, in den Genuss ermäßigter Erbschaftsteuersätze zu kommen, nur für Organisationen ohne Gewinnzweck bestand, die ihren Sitz in Belgien oder dem Mitgliedstaat haben, in dem der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes tatsächlich wohnte oder seinen Arbeitsort hatte oder in dem er vorher tatsächlich gewohnt oder seinen Arbeitsort gehabt hat. Nach Ansicht des Gerichtshofs verstößt eine solche Regelung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Sie muss vielmehr die Möglichkeit zur Ermäßigung für gemeinnützige Organisationen aller Mitgliedstaaten vorsehen, solange diese auch im Mitgliedstaat der Regelung die Voraussetzungen für eine steuerbegünstigte Organisation erfüllen.³⁴

2. Entscheidungen des BFH

a) BFH zu Leistungen einer Familienstiftung als Kapitaleinkünfte

Leistungen einer Familienstiftung sind dann als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG 2009 zu qualifizieren, wenn die Leistungsempfänger mittelbar oder unmittelbar Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten der Stiftung nehmen können. Die Familienstiftung ist insoweit bei der Ausschüttung selbst verpflichtet, die Abgeltungssteuer einzubehalten. Kommt sie dieser Verpflichtung nicht nach, unterliegt sie selbst Nachforderungen.³⁵

b) BFH zur Umsatzsteuerbefreiung eines Vereins für Rettungsdienste

Auch ein Verein, der nicht zu einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege nach § 23 UStDV gehört, kann sich unmittelbar auf die gegenüber § 4 Nr. 18 UStG günstigere Regelung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG berufen, um eine Steuerbefreiung für einen Haus-Notruf-Dienst in Anspruch zu nehmen. Davon ausgenommen sind allerdings Leistungen im Zusammenhang mit einem notärztlichen Transportdienst oder einem Menüservice.³⁶

c) BFH zur Vermögenübertragung zwischen einer rechtsfähigen Stiftung und einer von ihr gegründeten Stiftung bürgerlichen Rechts

Im vorliegenden Fall war eine Stiftung betroffen, die weder gemeinnützig noch eine Familienstiftung war. Die Satzung der Stiftung wurde insoweit geändert, als dass ein Teil des Stiftungsvermögens auf eine neu gegründete Stiftung übertragen werden sollte, die eine nahezu gleichlautende Satzung erhalten hatte. Faktisch wurde somit die ursprüngliche Stiftung gleichermaßen aufgespalten, da das Vermögen aufgeteilt und ein identischer Stiftungszweck gegeben war. Das Gericht wandte eine streng formalisierte Betrachtungsweise an und stellte damit fest, dass es sich vorliegend nichtdestotrotz um die unentgeltliche Übertragung von Vermögen von einer Person auf eine andere handelt, was daher schenkungsteuerpflichtig ist. Greift also kein gesonderter Steuerbefreiungstatbestand ein, so unterliegt eine Vermögensübertragung von einer rechtsfähigen Stiftung auf eine von dieser gegründeten Stiftung bürgerlichen Rechts der Schenkungsteuer und zwar unabhängig davon, welcher Zweck mit dieser Übertragung verfolgt wird oder welche Aufgaben die neue Stiftung nach ihrer Satzung verfolgt.³⁷

d) BFH zum Umfang der Gewerbesteuerbefreiung von Altenheimen

Von der Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. c, d GewStG 2002 sind lediglich Tätigkeiten erfasst, die für den Betrieb der dort aufgezählten Einrichtungen erforderlich sind. Nicht darunter fallen somit Gewinne aus Tätigkeiten, die bei einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe einzustufen sind, denn § 3 Nr. 20 GewStG 2002 enthält keine generelle persönliche Steuerbefreiung. Folglich können nur solche Einnahmen und Ausgaben als gewerbesteuerfrei eingestuft werden, die mit Leistungen in Zusammenhang stehen, welche in den jeweiligen Einrichtungen und gegenüber den dort untergebrachten bzw. behandelten Personen erbracht werden. Von vorneherein nicht darunter fallen somit Einnahmen aus Leistungen, welche gegenüber Dritten, z.B. Besuchern, erbracht werden. Unter die Gewerbesteuerpflicht fallen auch der Verkauf von Getränken und die Vermietung von Telefonen an die Bewohner einer Einrichtung, da diese Leistungen darstellen, welche vom eigentlichen

Betrieb der Einrichtung getrennt werden können und nicht unter den begünstigten Zweck des § 3 Nr. 20 GewStG 2002 fallen.³⁸

e) BFH zur Beteiligung an einer gewerblich geprägten, vermögensverwaltenden Personengesellschaft

Die Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an einem gewerblich geprägten Fonds, welcher in Form einer gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten Personengesellschaft betrieben wird, tatsächlich jedoch rein vermögensverwaltend tätig ist, unterliegt nicht der Ertragsbesteuerung. Entscheidend ist die tatsächliche Tätigkeit des Fonds, eine gewerbliche Prägung führt nämlich nicht per se dazu, dass die Stiftung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt. Vielmehr bewegt sie sich nach wie vor im Bereich der reinen Vermögensverwaltung. Der Grund dafür liegt darin, dass § 14 AO mit seiner Definition des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs anders als § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur originär gewerbliche Tätigkeiten erfasst.³⁹

f) BFH zur Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen im Rahmen des „betreuten Wohnens“

Betroffen sind gemeinnützige Vereine, die im Rahmen des sogenannten „betreuten Wohnens“ gegenüber Senioren ein Bündel an verschiedenen Leistungen erbringen. Wird dieses Leistungsbündel durch Leistungen geprägt, welche in § 75 BSHG zur Altenhilfe aufgeführt sind, ist die gesamte Leistungserbringung nach Maßgabe des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG von der Steuer befreit, auch wenn eine Verpflichtung des leistungserbringenden Vereins insoweit nur gegenüber dem Vermieter der betreuten Wohnungen besteht.⁴⁰

g) BFH zu satzungsmäßigen Anforderungen an die Vermögensbindung

Damit die Satzung eines Vereins die Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung nach § 61 Abs. 1 AO erfüllt, reicht es aus, wenn eine Regelung hinsichtlich der Vermögensverwendung bei Auflösung oder Wegfall des Zwecks getroffen wird. Der Fall der Aufhebung ist daneben nicht zu berücksichtigen, da diese bei einem

Verein rechtlich unmöglich ist, sondern nur Stiftungen betrifft. Auch ist keine konkrete Körperschaft namentlich zu benennen, die bei der Auflösung das Vermögen erhält; es reicht aus, wenn die Satzung einen steuerbegünstigten Zweck und die Verpflichtung zur Übertragung auf einen grundsätzlich gemeinnützigen Verein benennt, da dies der Mustersatzung in Anlage 1 zu § 60 AO entspricht und den Anforderungen in §§ 55 Abs. 1 Nr. 4, 61 Abs. 1 AO genügt.⁴¹

h) BFH zur Umsatzsteuerbefreiung der Verpflegung bei Fortbildungsveranstaltungen

Fortbildungsveranstaltungen, Kurse und Seminare, die von gemeinnützigen Organisationen und Berufsverbänden durchgeführt werden, sind nicht umsatzsteuerpflichtig, solange die daraus erzielten Einnahmen nur dazu dienen, die Kosten zu decken. Dies umfasst auch damit verbundene Nebenleistungen, solange diese für die Durchführung erforderlich sind. Der BFH hatte vorliegend zu entscheiden, inwiefern diese erforderlichen und damit steuerbefreiten Nebenleistungen auch die Verpflegung der Kursteilnehmer erfassen. Das Gericht stellte fest, dass die Verpflegung der Teilnehmer grundsätzlich zur Durchführung von Fortbildungsveranstaltungen nicht erforderlich ist. Das Angebot von Verpflegung steigert nur den Komfort der Teilnehmer. Allerdings kann ein gewisses Maß an Verpflegung zur Durchführung eines Seminars erforderlich sein, dieses geht aber nicht über kalte oder kleine Gerichte und Snacks im Kursraum im Rahmen von ganztägigen Veranstaltungen hinaus.⁴²

i) BFH zur Umsatzsteuerbefreiung von Vereins- und Verbandsvorständen

Werden mit Zahlungen für eine ehrenamtliche Tätigkeit lediglich entstandene Auslagen und der Zeitaufwand entschädigt, sind diese nach Maßgabe des § 4 Nr. 26 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Der BFH konkretisierte nun den Anwendungsbereich dieser Vorschrift. Danach muss es sich zunächst um eine Tätigkeit handeln, bei der die zu entschädigende Person keinen Weisungen unterliegt, wie es bei Vorständen zumeist der Fall ist. Zudem muss die Tätigkeit ehrenamtlich erfolgen. Eine Tätigkeit ist nach dem BFH ehrenamtlich, wenn ein

eigennütziges Erwerbsstreben fehlt, es sich nicht um den Hauptberuf handelt und die Tätigkeit im Einsatz für eine fremdnützige Einrichtung erfolgt. Die letztgenannte Voraussetzung ist nach dem Urteil des BFH im genossenschaftlichen und Verbandsbereich meist gegeben, da insbesondere nicht erforderlich ist, dass die Einrichtung gemeinnützige Zwecke verfolgt.⁴³

j) BFH zur Steuerpflichtigkeit von Zuwendungen von Todes wegen

Klägerin war die Stiftung eines Ehepaares, die anlässlich des Todes der Ehefrau auf Grund gemeinschaftlichen Testaments errichtet wurde. Die Zuwendung, die sie von der Ehefrau von Todes wegen erhalten hatte, sollte als Sonderausgabe im Rahmen der letzten Einkommensteuerveranlagung der Erblasserin berücksichtigt werden. Hierdurch sollte die Nachlassverbindlichkeit verringert und der Vermögenszufluss an die Stiftung somit erhöht werden. Der BFH lehnte eine derartige Berücksichtigung jedoch ab. Nach Ansicht des Gerichts ist der Zeitpunkt, in dem eine Sonderausgabe aus dem Vermögen abfließt, entscheidend, was vorliegend der Zeitpunkt des Todes des letztversterbenden Erblassers ist. In diesem Zeitpunkt erlischt jedoch auch die Einkommensteuerpflichtigkeit des Erblassers. Die Zuwendung an die Stiftung ist damit zu einem Zeitpunkt aus dem Vermögen abgeflossen, in dem keine steuerlichen Einkünfte mehr vorlagen. Somit kann die Zuwendung nicht als Sonderausgabe berücksichtigt werden, da sie aus keinem einkommensteuerpflichtigen Vermögen erfolgte.⁴⁴

k) BFH zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit wegen politischer Äußerungen

Im vorliegenden Fall hatte sich ein Verein auf seiner Internetseite zu diversen tagespolitischen Themen geäußert und Wahlempfehlungen abgegeben. Sein Satzungszweck, der Grund für die Steuerbegünstigung war, lag in der Förderung der Kultur durch Bildungsangebote, Diskussionsforen und Informationsveranstaltungen. Der BFH stellte hierzu fest, dass sich dieser Zweck aber nicht darauf ausdehnen lässt, sich zu jeglichem politischen Thema zu äußern. Eine gelegentliche Stellungnahme ist danach durchaus zulässig, solange ein Bezug zum Satzungszweck

besteht, da eine gewisse politische Zielrichtung meist mit der steuerbegünstigten Tätigkeit verbunden ist. Verlässt die Äußerung jedoch nach Art und Umfang den konkreten Bezug zur Satzung, wird die politische Meinungsäußerung zu einem eigenen Zweck, der nicht mehr mit der Satzung in Verbindung steht. Eine Tätigkeit ohne Rückbindung zur Satzung ist jedoch nicht mehr satzungsgemäß und daher auch nicht steuerlich begünstigungsfähig und führt daher zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit für das gesamte Jahr.⁴⁵

l) BFH zur Umsatzsteuerbefreiung von Einzelsportunterricht

Der Sachverhalt des zu entscheidenden Falls betraf die Frage, ob Einzelunterricht durch einen Trainer, der von einem gemeinnützigen Golfverein hierzu beauftragt wurde, an die Vereinsmitglieder umsatzsteuerfrei ist. Der Verein stellte auf seine Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG ab. Dieser sieht zwar die Befreiung von Gebühren für sportliche Veranstaltungen vor, umfasst aber nach Auffassung des Gerichts keinen Einzelunterricht. Der BFH ließ die Frage offen, ob § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG, wie vereinzelt gefordert, den vorliegenden Fall erfasst. Das Gericht stellte vielmehr direkt auf die Mehrwertsteuersystemrichtlinie ab, nach der eng im Zusammenhang mit Sport stehende Dienstleistungen gemeinnütziger Einrichtungen an aktive Sportler von der Umsatzsteuer zu befreien sind. Dies sah das Gericht im vorliegenden Fall als gegeben. Zudem muss die Dienstleistung, hier also der Golfunterricht, zur Ausübung des Sports unerlässlich sein und darf nicht zur weiteren Einnahmenerzielung bestimmt sein.⁴⁶

m) BFH zur Umsatzsteuerfreiheit von Wohnraumvermietung und Pflegeleistungen als getrennte Leistungen

Werden im Rahmen von Angeboten des betreuten Wohnens die Vermietung des Wohnraums und Pflegeleistungen getrennt erbracht, sind diese als getrennte Hauptleistungen zu bewerten. Die Umsatzsteuerbefreiung der Vermietung folgt dann aus § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG, die der Pflegeleistungen aus § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG. Nicht von der Umsatzsteuer befreit sind demnach nur vom Steuerpflichtigen erbrachte Betreuungs- und Verpflegungsleistungen. Hauptgrund für die

getrennte Bewertung war im vorliegenden Fall nach Ansicht des Gerichts die vertragliche Gestaltung, die Verträge der jeweiligen Leistung waren strikt voneinander getrennt und in keiner Weise miteinander verknüpft.⁴⁷

n) BFH zum Einspruch eines Stifters gegen die falsche Bewertung seiner Zustiftung

Nach dem Bewertungsgesetz können gegen eine unzutreffende Bewertung von Vermögensgegenständen, welche maßgeblich für die zu zahlende Steuerlast ist, nur die wirtschaftlichen Eigentümer des Vermögenswertes Einspruch einlegen, § 155 BewG. Nach einer erfolgten Zustiftung wäre dies die Stiftung selbst. Allerdings ist der Schenker bzw. Stifter Steuerschuldner, weswegen sich die Bewertung gegenüber der Stiftung letztlich auf seine Steuerschuld auswirkt. Nach dem Urteil des BFH ist zum Schutz des Steuerschuldners nun auch der Schenker als möglicher Beteiligter in einem Einspruchsverfahren anzusehen. Somit kann auch der Stifter Einspruch gegen eine fehlerhafte Bewertung des zugestifteten Vermögensgegenstands erheben.⁴⁸

3. Entscheidungen der Finanzgerichte

a) FG Baden-Württemberg zum Gewinnfeststellungsverfahren einer rechtsmissbräuchlich gegründeten Stiftung

War bei der Gründung einer ausländischen Stiftung von vornherein beabsichtigt, als Kommanditistin einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft hohe Verluste zu erwirtschaften und ist zudem der Stiftungszweck auch nach acht Jahren noch nicht verwirklicht, so ist ein Missbrauch der rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO gegeben. Ist die Realisierung des Stiftungszwecks wie im vorliegenden Fall für einen längeren Zeitraum (vorliegend acht Jahre) weder beabsichtigt noch finanziell möglich, handelt es sich hierbei per se nicht um eine Familienstiftung. Beteiligt sich eine solche Stiftung in diesem Zeitraum an einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft, ist kein Gewinnfeststellungsverfahren durchzuführen.⁴⁹

b) FG Münster zur Umsatzsteuerpflicht der Unterbringung bei
Fortbildungsveranstaltungen

Klägerin war eine gemeinnützige GmbH, die regelmäßig Fortbildungsveranstaltungen durchführte und damit ihre satzungsmäßigen Zwecke erfüllte. Im Rahmen eines Seminars buchte sie für jeden Teilnehmer je nach dessen Wunsch ein Hotelzimmer und rechnete es anschließend mit ermäßigtem Umsatzsteuersatz von 7 % ab. Das FG Münster entschied, dass der volle Umsatzsteuersatz anzuwenden war. Das Gericht betonte, dass die Umsatzsteuerbefreiung zugunsten von Fortbildungsveranstaltungen nach § 4 Nr. 22 UStG nicht auf Unterbringungsleistungen anwendbar ist, da diese keine unverzichtbaren Nebenleistungen zu dem Seminar darstellen. Es ist jedoch nach Ansicht des Gerichts auch nicht der ermäßigte Umsatzsteuersatz, der nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG für Zweckbetriebe gilt, anwendbar. Die GmbH verwirklichte durch die Unterbringung der Teilnehmer in einem Hotel ihre gemeinnützigen Zwecke nicht „selbst“.⁵⁰

c) FG Berlin-Brandenburg zur Umsatzsteuerpflicht von Nebenleistungen
beim betreuten Wohnen

Im vorliegenden Fall überließ ein Altenheim, welches sich auf demselben Grundstück befand wie eine externe Verpflegungsservice- und Hausmeister-GmbH, dieser GmbH Wasser, Strom und Fernwärme und darüber hinaus die Hausmeister des Altenheims. Nach Auffassung des Gerichts ist die Überlassung von Wasser, Strom und Fernwärme von der Umsatzsteuer befreit. Es handelt sich dabei um Leistungen, ohne die die GmbH nicht in der Lage wäre, die Bewohner des Altenheims mit Essen und Trinken zu versorgen und so auch den Betrieb des Altenheims sicherzustellen. Daher ist diese Überlassung als mit dem Heim verbundener Umsatz nach § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG a.F. zu qualifizieren. Die Überlassung von Hausmeistern sowie der vom Altenheim angebotene Wäscheservice sind dagegen nach Ansicht des Gerichts umsatzsteuerpflichtig. Diesen Angeboten wohnt keine soziale Komponente inne, sondern es handelt sich um Leistungen, die ebenso von kommerziellen externen Anbietern angeboten werden.⁵¹

d) FG Münster zur Umsatzsteuerbefreiung privater Krankenhäuser

Das Gericht äußerte Bedenken hinsichtlich der Europarechtskonformität des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG, welcher die Befreiung von der Umsatzsteuer öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern und privaten Krankenhäusern mit sozialrechtlicher Zulassung vorbehält. Private Krankenhäuser, welche nicht über eine entsprechende Zulassung verfügen, sind somit von der Umsatzsteuerbefreiung ausgeschlossen. Nach der europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie sind Krankenhäuser von der Umsatzsteuer auszunehmen, welche von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen oder von anderen Einrichtungen unter sozial gleichen Bedingungen erbracht werden. Daraufhin führte der deutsche Gesetzgeber die sozialrechtliche Zulassung ein. Fraglich ist jedoch, ob diese mit dem geltenden Europarecht hinsichtlich des Grundsatzes steuerlicher Neutralität zu vereinbaren ist. Privatkliniken, die identische Leistungen an privat Versicherte wie an gesetzlich Versicherte erbringen und somit unter sozial vergleichbaren Bedingungen tätig sind, jedoch nicht über diese Zulassung verfügen, sind von der Umsatzsteuerbefreiung ausgenommen. Der EuGH hat jedoch in ähnlich gelagerten Fällen bereits mehrfach auf die Tatsache abgestellt, dass Kosten für einen Teil der vom Krankenhaus erbrachten Leistungen durch gesetzliche Sozialträger übernommen werden und damit den sozialen Charakter einer Leistung begründet. Diese Leistung wäre damit europarechtlich von der Umsatzsteuer zu befreien.⁵² Die Beschwerde beim BFH wurde zugelassen, welcher die Frage bei gleicher Auffassung dem EuGH vorlegen wird.

e) FG Köln zur steuerlichen Absetzbarkeit beruflich veranlasster Mitgliedsbeiträge

Ein Steuerpflichtiger, der Artikel für Golfsport herstellte, machte seine Mitgliedsbeiträge für einen Golfclub steuerlich als Betriebsausgaben geltend. Nach Ansicht des Gerichts stellen die Mitgliedsbeiträge jedoch zumindest auch in erheblichem Umfang Aufwendungen für das Privatleben dar, welche steuerlich nicht abzugsfähig sind. Zwar wurden die Beiträge auch aus beruflicher Motivation heraus getätigt. Allerdings können die gemischt genutzten Beiträge nicht nach ihrer Veranlassung getrennt und daher steuerlich nicht berücksichtigt werden.⁵³

f) FG Münster zur Umsatzsteuerfreiheit von Medikamentenlieferungen durch Krankenhausapotheken an ambulante Patienten

Nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F., zu dem die Entscheidung erging, waren nicht nur die Krankenhäuser grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit, sondern auch die eng mit dem Betrieb des Krankenhauses verbundenen Umsätze. Die Neufassung der Regelung in § 4 Nr. 14 UStG n.F. macht die Umsatzsteuerfreiheit eines Krankenhauses zwar von der sozialrechtlichen Zulassung abhängig, allerdings gilt im Falle der Befreiung gleichermaßen die Befreiung der mit dem Betrieb verbundenen Umsätze weiter. Darunter fällt nach Ansicht des FG Münster auch die Belieferung ambulanter Krankenhauspatienten mit Medikamenten durch eine Krankenhausapotheke. Bei der Entscheidung ging es konkret um die Belieferung von Krebspatienten mit Zytostatika (Medikament zur Hemmung der Zellteilung, eingesetzt in der Krebsterapie). Diese Belieferung stellt einen von der Umsatzsteuer zu befreienden verbundenen Umsatz dar, da sie als Nebenleistung im Rahmen der Krebsterapie erbracht wird. Zielsetzung der Belieferung durch das Krankenhaus ist nach Auffassung des Gerichts nicht, weitere Einnahmen zu erzielen und mit anderen Apotheken in Wettbewerb zu treten, auch wenn tatsächlich erhebliche Mehreinnahmen erreicht wurden. Die Umsätze aus dieser Belieferung sind damit umsatzsteuerfrei.⁵⁴

g) FG Rheinland-Pfalz zur steuerlichen Abziehbarkeit eines Verlusts aus Übungsleitertätigkeit

Grundsätzlich sind Einnahmen aus einer nebenberuflichen Tätigkeit als Übungsleiter, Erzieher oder Pfleger bis zu 2.100 Euro per anno steuerfrei (§ 3 Nr. 26 EStG). Liegen die Einnahmen über diesem Betrag, können sie jedoch durch Anrechnung der mit der Tätigkeit verbundenen Ausgaben verringert werden, allerdings nur, wenn die Ausgaben den Freibetrag übersteigen. Im vorliegenden Fall hatte das FG Rheinland-Pfalz zu entscheiden, wie es im umgekehrten Fall ist, wenn die Einnahmen den Freibetrag nicht erreichen, die Ausgaben diesen jedoch erreichen oder übersteigen, so dass im Ergebnis ein Verlust entsteht. Die Verwaltung wandte bisher dennoch das Abzugsverbot an. Das Gericht ist jedoch der Ansicht, dass das dem Regelungszweck nicht entspricht. Sinn und Zweck

ist schließlich die Förderung ehrenamtlicher Tätigkeiten, das Abzugsverbot verfolge nur die Verhinderung einer doppelten Inanspruchnahme der Privilegierung. Würde es vorliegend angewendet, würde derjenige, der sich ehrenamtlich engagiert, jedoch einen Verlust erleiden. Die Ausgaben, die die Einnahmen überstiegen, wurden daher mit anderen positiven Einnahmen verrechnet.⁵⁵

h) FG Bremen zur Steuerpflicht der von dem Arbeitgeber für den Arbeitnehmer gezahlten Mitgliedschaftsbeiträge

Der Arbeitgeber hatte mit einem Fitnessstudio einen Vertrag geschlossen, nach dem seine Mitarbeiter dieses nutzen konnten. Nach Auffassung des Arbeitgebers handelte es sich bei der Zahlung der Mitgliedschaftsbeiträge nicht um steuerpflichtigen Arbeitslohn, da Gesundheit, Wohlbefinden und Fitness in diesem Zusammenhang ein rein betriebliches Interesse wären. Betriebliche Vorsorgeuntersuchungen sind tatsächlich nicht steuerpflichtig. Allerdings ist die Nutzung eines Fitnessstudios nach Ansicht des Gerichts nicht hierzu zu zählen. Die Nutzung dient weder der Vorbeugung gegen typische, berufsspezifische Krankheiten noch erfolgt sie innerhalb der Arbeitszeit, sondern dient lediglich der Regeneration und dem körperlichen Wohlbefinden der Arbeitnehmer. Daher handelt es sich bei der Zahlung der Beiträge durch den Arbeitgeber um steuerpflichtige, geldwerte Vorteile nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG.⁵⁶

i) FG Münster zur Steuerpflicht eines Zweckbetriebs nach dessen Ausgliederung

Mehrere gemeinnützige Krankenhausbetreiber hatten ihre jeweils hausinternen Labore auf eine externe GmbH zu übertragen, welche das bisherige Personal übernehmen und die bisherigen Leistungen fast ausschließlich gegenüber den Krankenhäusern weiter erbringen sollte. Die bisherigen internen Labore hatten jedoch als Teile der Krankenhäuser deren Eigenschaft als Zweckbetrieb geteilt, was nunmehr bei der Labor-GmbH nicht mehr der Fall war und diese somit nicht als gemeinnützig eingestuft werden konnte. Nach Auffassung des Gerichts waren die §§ 67, 68 AO hier nicht anzuwenden, da diese beispielhaft steuerbegünstigte Zweckbetriebe aufführen, die Labor-GmbH jedoch nach ihrer

Ausgliederung nicht mehr als solcher einzustufen ist. Weiterhin kommt § 66 AO nicht in Betracht, da dieser für eine Zweckverwirklichung voraussetzt, dass die Leistung keinem anderen gemeinnützigen Träger gegenüber erbracht und somit den bedürftigen Personen nur indirekt zukommt. Auch ein allgemeiner Zweckbetrieb nach § 65 AO ist vorliegend nach Ansicht des Gerichts nicht gegeben, da die Labor-GmbH mit anderen privatwirtschaftlichen Anbietern durch ihre Leistung in erheblichem Umfang in Wettbewerb trat.⁵⁷

j) FG Baden-Württemberg u.a. zu entgeltlicher Tierversmittlung und Tierpension

Die erste Entscheidung zum Bereich entgeltlicher Tierversmittlung und Tierpension traf das FG Baden-Württemberg. Im zu entscheidenden Fall hatte sich ein neu gegründeter Verein auf die Rettung von Tieren aus dem Ausland konzentriert. Die geretteten Tiere wurden in Deutschland gegen eine „Schutzgebühr“ von 150 bis 200 Euro vermittelt. Das zuständige Finanzamt stufte dies als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ein und setzte eine Umsatzsteuer von 19 % an. Diese Entscheidung bestätigte das Gericht, da die entgeltliche Tierversmittlung nicht die einzige Möglichkeit zur Förderung des Satzungszwecks sei und der Verein in Wettbewerb zu anderen kommerziellen Vermittlern trete.⁵⁸ In einer weiteren Entscheidung des VG Schleswig-Holstein wurde diese Einschätzung bestätigt, in der das Gericht über die tierschutzrechtliche Erlaubnis- und Anzeigepflicht einer Tierversmittlung durch einen gemeinnützigen Verein zu entscheiden hatte. Hier wurde die Pflicht ebenfalls unter Verweis auf die gewerbliche Tätigkeit des Vereins bejaht.⁵⁹ In einer dritten Entscheidung des FG Baden-Württemberg ging es um den Betrieb einer Pferdepension durch einen gemeinnützigen Reitsportverein, bei dem die Vereinsmitglieder gegen eine gesonderte Gebühr ihre Pferde in der Vereinsanlage einstellen konnten. Auch hier entschied das Gericht, dass es sich dabei um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handelt, welcher der Umsatzsteuer unterliegt. Zum einen sei der Betrieb einer Pension nicht erforderlich zur Förderung des Zwecks, zum anderen trete auch hier der Betrieb in Konkurrenz zu kommerziellen Anbietern.⁶⁰

k) FG Niedersachsen zur Gewerbesteuerberücksichtigung von
angemieteten Veranstaltungsräumen

Grundsätzlich dient die Gewerbesteuer zur Besteuerung der potentiellen Ertragskraft eines Betriebes, unabhängig davon, ob Räumlichkeiten gekauft oder angemietet werden. Zahlungen im Rahmen von Miet- und Leasingverhältnissen werden daher zum Teil nach Errechnung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage wieder hinzugerechnet. Nach Ansicht des FG Niedersachsen gilt dies auch bei der Anmietung von Räumen durch einen Konzertveranstalter, denn diese sind notwendiger Bestandteil des eigentlichen Betriebs, da die Räume andernfalls erworben werden müssten. Dies gilt auch für gemeinnützige Organisationen und deren wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, denn § 68 Nr. 7 AO erfasst nur gemeinnützige Kultureinrichtungen, für die die Veranstaltung eines Konzerts zur Zweckerfüllung dient. Die Kosten einer Anmietung, die im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes grundsätzlich abzuziehen sind, sind bei anderen Körperschaften zur Veranlagung der Gewerbesteuer teilweise wieder hinzuzurechnen.⁶¹

l) FG Baden-Württemberg zur Anerkennung einer Zuwendung an eine
noch nicht entstandene Stiftung

In der Entscheidung stellte das FG Baden-Württemberg klar, dass ein Spendenabzug nach Maßgabe des § 10b Abs. 1a EStG voraussetzt, dass die Stiftung zum Zeitpunkt der Spende im zivilrechtlichen Sinne bereits bestanden hat. Eine Zuwendung an eine „Vorstiftung“ ist daher steuerlich nicht zu berücksichtigen, da zwischen Einreichung des Stiftungsgeschäfts und der Genehmigung im zivilrechtlichen Sinn keine Stiftung als Rechtsperson besteht. Dies kann auch nicht mit dem Vermögen der Stiftung begründet werden, weil dieses sofern - nicht auf die Widerrufsoption des § 81 Abs. 2 S. 1 BGB verzichtet worden ist - bis zur Genehmigung den Stiftern zuzurechnen ist. Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass wie bei der GmbH und der Vor-GmbH bereits vor der Genehmigung eine Vorstiftung entstehen kann, hätte er dies im Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts festgelegt. Ist davon auszugehen, dass ein Generalbevollmächtigter des Stifters von der Nichtexistenz der Stiftung im Zeitpunkt der Ausstellung der Spendenbescheinigung wusste,

kann sich der Stifter nicht auf deren Richtigkeit berufen.⁶²

m) FG Münster zur Gemeinnützigkeit bei verspätet abgegebener
Steuerklärung

Klägerin des Verfahrens war ein Verein, dessen satzungsmäßiger Zweck in der Förderung der Bildenden Kunst und insbesondere der Städtischen Museen einer Stadt bestand. Im Januar 2008 reichte der Verein eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für den Zeitraum 2001 bis 2005 ein, die von der zuvor eingereichten Erklärung für diesen Zeitraum abwich. Nach Auffassung des Finanzamts wurde diese jedoch zu spät eingereicht und führte daher zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Das Gericht entschied, dass die Nichtabgabe oder unvollständige, unpünktliche Abgabe einer Steuererklärung zwar tatsächlich einen Mangel dahingehend darstellt, die tatsächliche Geschäftsführung einer gemeinnützigen Organisation hinsichtlich ihrer gemeinnützigen Tätigkeit nachzuweisen. Dieser Umstand allein reicht aber nicht aus, um eine schwerwiegende Verletzung der Vermögensbindung anzunehmen und aufgrund dessen die Gemeinnützigkeit abzuerkennen. Dies ist umso mehr angezeigt, als es sich dabei nicht um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der gemeinnützigen Organisation gehandelt hat.⁶³

n) FG München zur Gemeinnützigkeit bei Zuwendungen an Dritte ohne
vertragliche Grundlage

Kläger war ein eingetragener Verein, welcher als satzungsmäßige Zwecke unter anderem die Schaffung einer Grundlage für ein islamisches Gemeindeleben sowie die Eröffnung und Unterhaltung einer Moschee verfolgte. Hierzu pachtete er ab 2002 ein bebautes Grundstück und baute das darauf befindliche Gebäude zu einer Moschee um. Zur Finanzierung derselben verwendete der Verein zum Teil Gelder aus Moscheensammlungen sowie zum größten Teil Bankdarlehen. Der verpachtende nicht gemeinnützige Verein hatte das Grundstück im selben Jahr erworben und zur Finanzierung des Kaufpreises ebenfalls ein Darlehen aufgenommen. Die Darlehensraten und Zinsleistungen an die Bank für dieses Darlehen übernahm jedoch der Kläger. Im Bescheid zur Steuererklärung des Klägers war neben der Anerkennung der

Gemeinnützigkeit der Hinweis enthalten, er sei berechtigt, Zuwendungsbescheinigungen nach Maßgabe des § 50 Abs. 1 EStDV auszustellen. Nach der Mitteilung des Bayerischen Landesamts für Verfassungsschutz, nach der der Kläger zur islamischen Gemeinschaft gehöre, widerrief das Finanzamt die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und damit auch die Erlaubnis des Ausstellens von Zuwendungsbestätigungen. Der Kläger verlangte nun festzustellen, dass er zur Ausstellung nach § 50 Abs. 1 EStDV berechtigt sei. Das Gericht lehnte dies jedoch ab. Der Kläger hatte nach Ansicht des Gerichts gegen das Gebot der Selbstlosigkeit und Unmittelbarkeit verstoßen, indem er die gesamten Kosten des Grundstückserwerbs einer anderen, nicht begünstigten Organisation des privaten Rechts trägt, ohne hierzu vertraglich verpflichtet zu sein.⁶⁴

IV. Aus BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen

1. BMF-Schreiben

a) BMF-Schreiben zu vereinfachten Spenden für Opfer des Erd- und Seebebens in Japan

Das BMF stellt in dem Schreiben vereinfachte Voraussetzungen für Spenden zur Unterstützung der Opfer des Erd- und Seebebens in Japan auf. Die Regelungen decken sich weitestgehend mit denen, die bereits zur Unterstützung der Erdbebenopfer in Haiti und der Flutopfer in Pakistan gegolten hatten. Als Anwendungszeitraum ist der 11.3.2011 bis zum 31.12.2011 vorgesehen. Danach können Unternehmen, welche mit ihrer Unterstützung werben oder in sonstiger Weise öffentlichkeitswirksam auf diese aufmerksam machen, die Zuwendungen vollständig als Betriebsausgaben abziehen. Zudem sind Zuwendungen an Geschäftspartner in Japan zur Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen ebenfalls abziehbar sowie aus Billigkeitserwägungen sämtliche aus dem Betriebsvermögen an geschädigte Personen erbrachte Zuwendungen, die nicht lediglich in Geld bestehen. Auch Zuwendungen von einem Arbeitgeber an einen betroffenen Arbeitnehmer sind einkommensteuerfrei. Zudem sind ebenso Spenden von

Arbeitnehmern durch Verzicht auf einen Teil des Lohns zugunsten betroffener japanischer Kollegen einkommensteuerfrei. Für Spenden im Rahmen öffentlicher Spendenaktionen gilt der vereinfachte Spendennachweis. Darüber hinaus dürfen sämtliche gemeinnützige Organisationen und selbst nicht gemeinnützige Organisationen Spendenaktionen durchführen, solange die Einnahmen an berechnigte Organisationen weitergeleitet werden.⁶⁵ Das BMF veröffentlichte im Mai 2011 ein weiteres Schreiben zu Spenden anlässlich der Naturkatastrophe in Japan. Darin konkretisiert das BMF die Auflagen für Spenden an nicht als gemeinnützig anerkannte Spendensammler, die diese anschließend an eine gemeinnützige oder öffentlich-rechtliche Einrichtung weiterzuleiten und eine entsprechende Empfängerliste einzureichen haben. Wird eine Spende direkt an eine japanische Organisation geleistet, ist diese grundsätzlich nicht steuerlich abzugsfähig, jedoch kann in Ausnahmefällen (Spenden ab 10.000 Euro) eine Weiterleitung durch das Auswärtige Amt mit entsprechender Bescheinigung erreicht werden.⁶⁶

b) BMF-Schreiben zur Gestaltung von Spendenbescheinigungen

In einem neuen Anwendungsschreiben zur Gestaltung von Spendenbescheinigungen regelt das BMF deren Form und den notwendigen Inhalt. Die Verwendung des Mustervordrucks für Zuwendungsbestätigungen wird als verbindlich festgelegt. Zudem gelten die bisherigen Voraussetzungen hinsichtlich der Form weiter, ebenso wie die Voraussetzungen für Sammelbestätigungen. Da der Spendenhöchstbetrag für alle mildtätigen Zwecke vereinheitlicht wurde, entfällt das Erfordernis der Zuordnung des geförderten Zwecks. Die veralteten Paragraphenhinweise auf dem Vordruck sind aktualisiert. Des Weiteren wird die Bewertung von Sachspenden dahingehend genauer erläutert, dass diese sowohl nach dem Teilwert als auch nach dem Buchwert bewertet werden können. Zuletzt wird auch die Bewertung von Sachspenden, die aus Privatvermögen stammen, konkretisiert.⁶⁷ In diesem Anwendungsschreiben hat das BMF zudem eine Änderung dahingehend vorgenommen, dass Mitgliedsbeiträge, welche den Sport, kulturelle Betätigungen zur Freizeitgestaltung oder die Heimatkunde und -pflege fördern, nicht wie Spenden als Sonderausgaben abziehbar sind. Gleiches gilt für Mitgliedsbeiträge an Tierzucht-, Pflanzenzucht- oder

Karnevalsvereine und ähnliches. Daher muss zukünftig in der Spendenbescheinigung ausdrücklich bestätigt werden, dass es sich bei der getätigten Zuwendung nicht um einen derartigen Mitgliedsbeitrag handelt.⁶⁸

c) BMF-Schreiben zur Nachweispflicht bei Spenden ins europäische Ausland

Auch Spenden an Organisationen im europäischen Ausland sind steuerbegünstigt, sofern diese auch im Land des Spenders steuerbegünstigt wären. Nach Vorgabe des deutschen Gesetzgebers muss allerdings der Spender den Nachweis über diese Begünstigungsfähigkeit erbringen. Sowohl Satzung als auch tatsächliche Geschäftsführung müssen den Anforderungen der deutschen Bestimmungen genügen. Will der Spender die Anerkennung seiner Zuwendung erreichen, hat er geeignete Belege hierfür zu erbringen. Dies sind die Satzung, Tätigkeitsberichte, Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben, Vermögensübersichten, Kassenberichte und Aufzeichnungen über die Verwendung von bereits erhaltenen Zuwendungen anderer Spender. Eine einfache Empfangsbestätigung durch die ausländische Institution, wie sie bisher als ausreichend angesehen wurde, genügt demgegenüber nicht mehr.⁶⁹

d) BMF-Schreiben zur steuerprivilegierten Erbringung von Verwaltungsdienstleistungen

In einem Urteil hatte der BFH festgestellt, dass die Erledigung der Buchhaltung, die Führung der Personalakten und die Beratung in rechtlichen Bereichen durch einen Dachverband für ihm angeschlossene und sonstige gemeinnützige Einrichtungen nicht steuerbegünstigt sind. Nach Ansicht des Gerichts können weder Überkapazitäten einer Selbstversorgungseinrichtung (§ 68 Abs. 2 Buchst. b AO) noch allgemeine Regeln in diesem Fall eine Behandlung als Zweckbetrieb begründen. Daher greift die volle Ertrag- und Umsatzbesteuerung.⁷⁰ Das BMF hat nun in diesem Schreiben die Verwaltung angewiesen, die in dem Urteil niedergelegten Grundsätze erst ab dem Veranlagungszeitraum 2013 anzuwenden, sofern eine entsprechende Einrichtung wie in dem zu Grunde gelegten Urteil bereits am 1.1.2010 bestanden hatte. Später eingerichtete

Betriebe sind dagegen sofort nach diesen Grundsätzen zu besteuern.⁷¹

e) BMF-Schreiben zu vereinfachten Spenden zur Unterstützung der Opfer der Hungerkatastrophe in Ostafrika

Anlässlich der Dürreperiode und der damit einhergehenden Hungerkatastrophe in Ostafrika hat das BMF ein Schreiben veröffentlicht, um Spenden zur Unterstützung der Opfer zu vereinfachen. Die Regelungen entsprechen weitestgehend denen anlässlich der Erd- und Seebebenkatastrophe in Japan (S. 16) und gelten vom 1.7.2011 bis zum 31.12.2011.⁷²

2. Verfügungen der Landesämter und Oberfinanzdirektionen

a) Bayerisches Landesamt für Steuern zur Restrukturierung in der Gemeinnützigkeit

Die häufigste Ausgangslage vor einer Restrukturierung im Bereich der Gemeinnützigkeit ist der Wunsch nach der Auslagerung erwerbswirtschaftlicher Tätigkeiten auf eine Service-GmbH. In steuerlicher Hinsicht sollen diejenigen Aktivitäten der Organisation, die bisher einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründeten und damit der Steuerpflicht unterlagen, ausgelagert werden. Damit kann erreicht werden, dass die Gewinnausschüttungen aus der Beteiligung an der Tochter-GmbH in den Bereich der ertragsteuerfreien Vermögensverwaltung fallen. Als Gestaltungsmöglichkeit bietet sich hier zum einen eine Sachkapitalgründung durch Einbringung des Geschäftsbetriebs oder - sofern die Service-GmbH bereits besteht - zum anderen eine Sachkapitalerhöhung an, ebenfalls durch Einbringung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes. Zwei mögliche Hürden sind dabei jedoch zu beachten. Zum einen darf die gemeinnützige Organisation keinen beherrschenden Einfluss auf die Service-GmbH ausüben, wodurch sie faktisch weiterhin erwerbswirtschaftlich tätig wäre. Ein derartiger Durchgriff ist jedoch nicht bereits bei einer Alleingesellschafterstellung an der Organisation gegeben, sondern es muss zudem ein tatsächlicher Einfluss auf die Geschäftsführung ausgeübt werden. Zum anderen dürfen steuerbefreite

Organisation und Service-GmbH nicht miteinander verflochten sein. Eine Verflechtung kann sowohl personell als auch sachlich bestehen. Da eine personelle Verflechtung bereits bei einer Mehrheitsbeteiligung angenommen wird und diese in den meisten Fällen gegeben sein dürfte, ist eine sachliche Verflechtung unbedingt zu vermeiden. Diese liegt vor, wenn die Organisation der GmbH Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt, die entweder notwendig sind, damit diese ihren Betrieb fortführen kann oder die ihrem Betrieb das Gepräge geben.⁷³

b) OFD Münster zu den steuerlichen Besonderheiten im Rahmen der Verpflegung durch Schulfördervereine

Im Rahmen des Ausbaus von Ganztagschulen und damit auch von Schülerverpflegungsangeboten ist fraglich, wie die Fördervereine, welche den Schülern Verpflegung anbieten, steuerlich zu behandeln sind. Die Verfügung der OFD Münster hat nun Klarheit geschaffen. In ertragsteuerlicher Hinsicht ist demnach entscheidend, welche Zwecksetzung der Förderverein nach seiner Satzung verfolgt. Ist der satzungsmäßige Zweck demnach der Bildung und Erziehung (§ 52 Abs. 2 Nr. 7 AO), der Förderung des Wohlfahrtswesens (§ 52 Abs. 2 Nr. 9 AO) oder allgemein der Förderung mildtätiger Zwecke (§ 53 AO) zuzurechnen, so handelt es sich um einen Zweckbetrieb, welcher von der Ertragsteuer befreit ist. Dabei ist allerdings zu beachten, dass die Verpflegung auf die Grundversorgung zu beschränken ist und neben der Verpflegung sonstige Handelswaren wie Snacks nur in geringem Maße angeboten werden dürfen. Anderenfalls handelt es sich um einen nicht begünstigungsfähigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Liegt der Zweck des Vereins nach seiner Satzung in der Förderung des Sports (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO), handelt es sich dagegen um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, welcher der Ertragsteuerpflicht unterliegt.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist zu beachten, dass die angebotenen Verpflegungsleistungen zwar grundsätzlich dem vollen Steuersatz von 19 % unterliegen, jedoch einige Gestaltungsmöglichkeiten bestehen, um den vollen Satz zu vermeiden. Im Rahmen eines Zweckbetriebs ist nach Maßgabe des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG lediglich eine Umsatzsteuer von 7 % fällig. Ist der Verein Mitglied eines anerkannten

Wohlfahrtsverbandes oder erfolgt die Verpflegung im Rahmen erzieherischen Handelns, entfällt die Umsatzsteuerpflicht komplett. Darüber hinaus kommt die Anwendung der Regelung des § 19 UStG für Kleinunternehmer in Betracht, welche für alle Vereine, die darunter fallen, die Umsatzsteuerpflicht aufhebt.⁷⁴

c) Bayerisches Landesamt für Steuern zu Spendenbescheinigungen bei
Zuwendungen an Schulen

Nach einer Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern sind Spenden zur Förderung einer Schule, welche an einen als gemeinnützig anerkannten Schulförderverein geleistet werden, vom Verein selbst zu bescheinigen. Spenden, die direkt an die Schule geleistet werden, sind dagegen von der Schule zu bescheinigen, wobei ausreicht, dass eine vom Schulleiter beauftragte Person die Bescheinigung ausstellt.⁷⁵

d) Finanzministerium Schleswig-Holstein zur Besteuerung von
Schiedsrichtern

Nach einem Erlass des Finanzministeriums Schleswig-Holstein können ehrenamtlich tätige Schiedsrichter, anders als ehrenamtlich tätige Sportler, vom jährlichen Freibetrag von 500 Euro nach § 3 Nr. 26a EStG Gebrauch machen.⁷⁶

e) Bayerisches Landesamt für Steuern zur Zweckbetriebseigenschaft einer
Lotterie

Lotterien können nach Maßgabe des § 68 Nr. 6 AO als Zweckbetrieb einzustufen sein und somit steuerlich privilegiert werden. Damit bieten derartige Ausspielungen eine interessante Möglichkeit zur zusätzlichen Finanzierung für gemeinnützige Organisationen. Allerdings müssen sie von der staatlichen Prüfungsstelle zugelassen werden. Die Voraussetzungen der Zulassung folgen aus dem Lotterierecht, wonach eine Erlaubnis erforderlich ist, wenn es sich um eine Lotterie handelt, an der ein größerer, offener Personenkreis teilnehmen kann oder die gewohnheitsmäßig in einem Verein oder einer sonstigen geschlossenen Gesellschaft veranstaltet wird. Voraussetzung für die steuerliche

Begünstigung ist ferner, dass der Gewinn aus der Lotterie ausschließlich und unmittelbar für gemeinnützige Zwecke verwendet wird. Dies gilt nach dem Bayerischen Landesamt auch, wenn die Lotterie in Verbindung mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wie etwa einem Jahresfest stattfindet. Fehlt eine der Voraussetzungen, handelt es sich bei der Lotterie um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.⁷⁷

f) OFD Frankfurt zur Umsatzsteuerpflicht von Verpflegung und Unterbringung bei Fortbildungsveranstaltungen

Die Verwaltungsanweisung der OFD Frankfurt thematisiert die Frage der Umsatzsteuerbefreiung von Verpflegung und Unterbringung, die anlässlich einer Fortbildungsveranstaltung einer steuerbegünstigten Einrichtung erbracht werden. Die aktuelle Gesetzeslage erklärt die Veranstaltung selbst als nicht umsatzsteuerpflichtig, nach Ansicht der Gerichte umfasst das auch notwendige Nebenleistungen. Nach der Anweisung des OFD sollen Verpflegung und Unterbringung, die anlässlich entsprechender Bildungsveranstaltungen erbracht werden, grundsätzlich keine damit eng verbundenen Nebenleistungen und somit umsatzsteuerpflichtig sein.⁷⁸

g) Oberste Finanzbehörden der Länder zum abzugsfähigen Spendenbetrag bei einer gemischten Schenkung

Die gleichlautenden Erlasse der Finanzministerien aller Länder regeln die Bewertung gemischter Schenkungen, welche insbesondere für Stifter Relevanz haben. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn dem Stiftenden als Gegenleistung für seine Zuwendung etwas versprochen wird, beispielsweise ein Nießbrauchsrecht oder eine lebenslange Pflege, wodurch sich der Wert der Schenkung verringert. Die Bewertung der Steuerlast einer Schenkung bemisst sich nach deren Wert, bei einer gemischten Schenkung also abzüglich der Gegenleistung. Die genaue Bewertung der einzelnen eingeräumten oder versprochenen Rechte wird in den gleichlautenden Erlassen ausführlich erläutert.⁷⁹

h) OFD Frankfurt a.M. zur Umsatzsteuerfreiheit physiotherapeutischer

Leistungen auf Rezept

Bisher waren sämtliche Therapieleistungen, die im Anschluss an eine ärztliche Behandlung erfolgten, generell von der Umsatzsteuer befreit. In Zukunft gilt dies jedoch nur noch für diejenigen Heilbehandlungen, welche der behandelnde Arzt zuvor angeordnet hat, private Gesundheitsvorsorge oder individuelle Gesundheitsleistungen sind davon nicht mehr erfasst. Die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG gilt demnach nur noch für Heilbehandlungen, die von einem Arzt, Heilpraktiker, Physiotherapeuten oder einer Hebamme im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit durchgeführt werden. Eine Heilbehandlung ist gegeben, wenn bei der Tätigkeit eine therapeutische Zielsetzung verfolgt wird. Darunter fällt nur noch, was ein Arzt zuvor verschrieben hat oder Teil einer von der Krankenkasse anerkannten Vorsorge- oder Rehabilitationsmaßnahme ist. Leistungen, die nicht hierunter fallen, sind steuerpflichtig, allerdings nur nach dem ermäßigten Satz von 7 %. Derjenige, der die therapeutische Heilbehandlung ausführt, muss zudem einen entsprechenden Befähigungsnachweis besitzen, möglichst in Form einer staatlichen Berufsanerkennung.⁸⁰

i) OFD Münster zur Umsatzsteuerbefreiung von Betreuungsvereinen

Für Leistungen der freien Wohlfahrtsverbände und ihrer angeschlossenen Mitglieder gilt das sogenannte Preisabstandsgebot, nach dem die Leistungen umsatzsteuerbefreit sind, wenn deren Entgelt unter dem der kommerziellen Wettbewerber liegt. Bei Leistungen von Betreuungsvereinen, die den Wohlfahrtsverbänden angeschlossen sind, ist nach dieser Verfügung künftig generell davon auszugehen, dass das Preisabstandsgebot erfüllt ist. Damit passt sich die Finanzverwaltung der Rechtsprechung an.⁸¹

1 GVBl. LSA Nr. 1/2011.

2 BR-Drs. 165/11.

3 BR-Drs. 41/11.

4 BT-Drs. 17/5713.

5 DIP ID: 17-32855.

6 Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drs. 17/61051; BR-Drs. 360/11

(B).

- 7 BMF, Schreiben v. 16.8.2011 – IV C 1 -S 2404/10/10005, DStR 2011, 1623.
- 8 GVBl. S. 531 verkündet am 30.12.2011.
- 9 BMF, Schreiben v. 17.1.2012 – IV A 3-S 0062/08/10007-12, IV C 4-S 0171/07/0038-007, BStBl. I 2012, 83.
- 10 BMF, Schreiben v. 14.10.2009 – IV C 4 -S 2121/07/0010, DStR 2009, 2254.
- 11 Vgl. *Schauhoff/Kirchhain*, Was bringt der neue AO-Anwendungserlass für gemeinnützige Körperschaften?, DStR 2012, 261, 263.
- 12 BMF, Schreiben v. 16.5.2011 -IV C 4 -S 2223/07/0005 :008, DStR 2011, 972.
- 13 FG Bremen, Urt. v. 12.11.2008 – 2 K 28/08, EFG 2010, 527 (Revision anhängig BFH, V R 64/09); BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 46/06, DStRE 2009, 512.
- 14 BGH, Urt. v. 29.11.2011 – II ZR 306/09, DStR 2012, 471.
- 15 BGH, Urt. v. 24.6.2010 – 3 StR 90/10, FD-StrafR 2010, 306875.
- 16 BGH, Urt. v. 9.9.2010 – I ZR 157/08, GRUR 2011, 431.
- 17 BGH, Beschl. v. 17.3.2011 – I ZR 183/09, NJW-RR 2011, 909.
- 18 BGH, Urt. v. 1.6.2011 – I ZR 58/10, GRUR 2012, 79.
- 19 BT-Drs. 11/4528, S. 157.
- 20 BGH, Beschl. v. 25.5.2011 – XII ZB 625/10, NJW 2011, 2727.
- 21 OLG Brandenburg, Beschl. v. 25.2.2011 – 7 Wx 26/10, NZG 2011, 475.
- 22 OLG Bremen, Beschl. v. 1.6.2011 – 2 W 27/11, NZG 2011, 1192.
- 23 OLG Frankfurt a.M., Beschl. v. 28.10.2010 – 20 W 254/10, SpuRt 2011, 125 mit Anm. *Feiler*.
- 24 OLG Celle, Beschl. v. 1.7.2010 – 20 W 10/10, NotBZ 2011, 42.
- 25 OLG Hamm, Beschl. v. 30.11.2010 – I-15 W 286/10, NJW-RR 2011, 471.
- 26 KG Berlin, Beschl. v. 9.2.2011 – 25 W 14/10, BeckRS 2011, 07424.
- 27 KG Berlin, Beschl. v. 20.1.2011 – 25 W 35/10, DNotZ 2011, 634.
- 28 OVG Berlin-Brandenburg, Beschl. v. 28.2.2011 – OVG 1 N 84.10, BeckRS 2011, 48204.
- 29 OLG Frankfurt, Beschl. v. 2.8.2011 – 20 W 533/10, NZG 2011, 1234.
- 30 OLG München, Beschl. v. 21.6.2011 – 31 Wx 168/11, NZG 2011, 994.
- 31 OVG Berlin-Brandenburg, Beschl. v. 24.3.2011 – 10 N 50/09, KommJur 2011, 385.
- 32 OLG Hamm, Beschl. v. 27.9.2011 – I-27 W 106/11, NJW-Spezial 2012, 81.
- 33 EuGH, Urt. v. 16.6.2011 – C-10/10, EuZW 2011, 638.
- 34 EuGH, Urt. v. 10.2.2011 – C-25/10, DStRE 2012, 175.
- 35 BFH, Urt. v. 3.11.2010 – I R 98/09, DStR 2011, 403.
- 36 BFH, Urt. v. 1.12.2010 – XI R 46/08, DStR 2011, 362.
- 37 BFH, Urt. v. 13.4.2011 – II R 45/09, BStBl. II 2011, 732.
- 38 BFH, Urt. v. 22.6.2011 – I R 43/10, DStR 2011, 1657.

- 39 BFH, Urt. v. 25.5.2011 – I R 60/10, SteuK 2011, 440.
- 40 BFH, Urt. v. 8.6.2011 – XI R 22/09, DStRE 2011, 1166.
- 41 BFH, Urt. v. 12.1.2011 – I R 91/09, BFH/NV 2011, 1111.
- 42 BFH, Urt. v. 7.10.2010 – V R 12/10, DStRE 2011, 374.
- 43 BFH, Beschl. v. 25.1.2011 – V B 144/09, BFH/NV 2011, 863.
- 44 BFH, Urt. v. 16.2.2011 – X R 46/09, NJW-RR 2011, 735.
- 45 BFH, Urt. v. 9.2.2011 – I R 19/10, BFH/NV 2011, 1113.
- 46 BFH, Urt. v. 2.3.2011 – XI R 21/09, DStR 2011, 1179.
- 47 BFH, Urt. v. 4.5.2011 – XI R 35/10, SteuK 2011, 398.
- 48 BFH, Urt. v. 6.7.2011 – II R 44/10, NJW-RR 2012, 80.
- 49 FG Baden-Württemberg, Urt. v. 30.3.2011 – 4 K 1723/09, DStRE 2012, 315 (Revision anhängig BFH, I R 39/11).
- 50 FG Münster, Urt. v. 15.3.2011 – 15 K 3840/08 U, EFG 2011, 1574.
- 51 FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 18.1.2011 – 5 K 5110/07, DStRE 2011, 1270.
- 52 FG Münster, Beschl. v. 18.4.2011 – 15 V 111/11 U, EFG 2011, 1380.
- 53 FG Köln, Urt. v. 16.6.2011 – 10 K 3761/08, EFG 2011, 1782.
- 54 FG Münster, Urt. v. 12.5.2011 – 5 K 435/09 U, EFG 2011, 1470.
- 55 FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 25.5.2011 – 2 K 1996/10, EFG 2011, 1596.
- 56 FG Bremen, Urt. v. 23.3.2011 – 1 K 150/09 (6), DStRE 2012, 144.
- 57 FG Münster, Urt. v. 30.5.2011 – 9 K 73/09 K F, BeckRS 2011, 96465.
- 58 FG Baden-Württemberg, Beschl. v. 18.4.2011 – 14 V 4072/10, BeckRS 2011, 95996.
- 59 VG Schleswig-Holstein, Urt. v. 17.8.2011 – 1 A 31/10, abrufbar unter http://www.schleswig-holstein.de/OVG/DE/Startseite_node.html.
- 60 FG Baden-Württemberg, Urt. v. 30.6.2011 – 12 K 4547/08, DStRE 2011, 1466.
- 61 FG Niedersachsen, Urt. v. 26.5.2011 – 10 K 290/10, EFG 2011, 2101.
- 62 FG Baden-Württemberg, Urt. v. 8.2.2011 – 4 K 4080/09, BeckRS 2011, 96122.
- 63 FG Münster, Urt. v. 30.6.2011 – 9 K 2649/10 K, BeckRS 2012, 94075.
- 64 FG München, Urt. v. 7.2.2011 – 7 K 1794/08, EFG 2011, 1214.
- 65 BMF, Schreiben v. 24.3.2011 -IV C 4 -S 2223/07/0015 :005, DStR 2011, 627.
- 66 BMF, Schreiben v. 16.5.2011 – IV C 4 -S 2223/07/0015 :005, DStR 2011, 1086.
- 67 BMF, Schreiben v. 17.6.2011 – IV C 4 -S 2223/07/0018 :004, DStR 2011, 1375, DStR 2011, 1375.
- 68 BMF, Schreiben v. 17.06.2011 – IV C 4 -S 2223/07/0018 :004, DStR 2011, 1375, DStR 2011, 1375.
- 69 BMF, Schreiben v. 16.5.2011 -IV C 4 -S 2223/07/0005 :008, DStR 2011, 972, DStR 2011, 972.
- 70 BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 46/06, DStRE 2009, 512.
- 71 BMF, Schreiben v. 12.4.2011 – IV C 4 -S 0187/09/10005 :001, DStR 2011, 974.

- 72 BMF, Schreiben v. 2.8.2011 – IV C 4 – S 2223/07/0015006, DStR 2011, 1621.
- 73 Bayerisches LfSt, Schreiben v. 2.11.2010 – S 2729.2.1-5/2 St31, DStR 2010, 2518; BFH, Urt. v. 25.8.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312.
- 74 OFD Münster, Verfügung v. 7.1.2011, Kurzinfo KSt 1/2011.
- 75 Bayerisches LfSt, Verfügung v. 20.7.2011, ESt-Kartei, Karte 9.1.1 zu § 10b EStG.
- 76 FinMin Schleswig-Holstein, Erlass v. 11.5.2011, ESt-Kurzinfo Nr. 2011/35.
- 77 Bayerisches LfSt, Verfügung v. 14.2.2011 – S 0187.2.1-6/2 St31, BeckVerw 246992.
- 78 OFD Frankfurt, Verfügung v. 4.3.2011 – S7179A - 47 -St 112, UR 2011, 877.
- 79 Oberste Finanzbehörden der Länder, gleichlautende Erlasse v. 20.5.2011, BStBl. I 2011, 562.
- 80 OFD Frankfurt, Verfügung v. 26.7.2011 -S 7170 A - 89 -St 112, USt-Kartei HE § 4 UStG S 7170 Karte 27; siehe auch BFH, Urt. v. 2.9.2010 – V R 47/09, DStR 2010, 2510.
- 81 OFD Münster, Verfügung v. 28.4.2011 – S 7175 - 70 -St 44 – 32, BeckVerw 250110.

Vereins- und Stiftungsrecht 2011 – Länderbericht Schweiz

DOMINIQUE JAKOB / MATTHIAS UHL

- I. Gesetzgebung
 - 1. Revision und Rechnungslegung
 - 2. Laufende Motionen und Postulate
 - 3. Stiftungsaufsicht
 - 4. Anlagestiftungen
 - 5. Eidgenössische Volksinitiative „Erbschaftssteuerreform“
- II. Rechtsprechung (Auswahl)
 - 1. Vereinsrecht
 - 2. Stiftungsrecht
- III. Literatur (Auswahl)

I. Gesetzgebung

1. Revision und Rechnungslegung

Die geplanten Änderungen des Aktien- und Rechnungslegungsrechts, über die in dem Länderbericht für das Jahr 2009¹ informiert wurde, wurden weiter vorangetrieben. Ein erstes definitives Ergebnis wurde in einer Materie erzielt, die der einschlägigen Botschaft² zufolge an sich unangetastet bleiben sollte: Der Nationalrat hob die Schwellenwerte deutlich an, von denen zwei in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschritten werden müssen, damit eine Unternehmung als groß zu gelten hat und daher zur Durchführung einer *ordentlichen Revision* der Jahresrechnung verpflichtet ist (neuer Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR³: Bilanzsumme von CHF 20 Mio. statt CHF 10 Mio., Umsatzerlös von CHF 40 Mio. statt CHF 20 Mio., 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt statt

50 Vollzeitstellen)⁴. Der Ständerat hat diesem Vorschlag nach ausgiebiger Diskussion in seiner Frühjahrssession 2011 zugestimmt⁵. Über den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Novelle waren sich National- und Ständerat längere Zeit uneins. Die beiden Parlamentskammern haben diese Frage schließlich dem Bundesrat überlassen⁶. Dieser setzte die Bestimmung zum 1.1.2012 in Kraft⁷. Die bisherigen Größenkriterien („10–20–50“) waren erst seit dem 1.1.2008 in Kraft und entschieden erstmals für das Geschäftsjahr 2008 über die Frage der ordentlichen oder eingeschränkten Revision der Jahresrechnung⁸.

Die zusammen mit dem neuen Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR erlassene *Übergangsbestimmung*⁹ verhindert, dass die erhöhten Schwellenwerte rückwirkend angewendet werden. Sie besagt, dass die neuen Werte vom ersten Geschäftsjahr an gelten, das mit Inkrafttreten der Änderung oder danach beginnt. Folglich gilt die neue Trias („20–40–250“) frühestens für die Revision der Jahresrechnung des Geschäftsjahres 2012. Soll dieses Geschäftsjahr beurteilt werden, sind die Kennzahlen des Berichtsjahres 2012 und diejenigen des Vorjahres 2011 heranzuziehen¹⁰.

Der neue Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR schafft gerade für *Stiftungen* eine erhebliche Erleichterung. Geht es bei ihnen um die Modalitäten der Revision, verweist Art. 83b Abs. 3 ZGB¹¹ auf die genannten Vorschriften des Obligationenrechts über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften; folglich ist Art. 727 OR „entsprechend anwendbar“¹². Überschreitet eine Stiftung die neuen Schwellenwerte nicht, gilt wie schon bislang: Sie muss ihre Jahresrechnung (nur) *eingeschränkt* durch einen zugelassenen Revisor prüfen lassen (Art. 83b Abs. 3 ZGB i.V.m. Art. 727a und 727c OR). Für Stiftungen gilt somit weiterhin mindestens die eingeschränkte Revision¹³. Vor dem Hintergrund der neuen Schwellenwerte bleibt für die Zukunft abzuwarten, wie häufig die Stiftungsaufsichtsbehörden von ihrer Befugnis in Art. 83b Abs. 4 ZGB Gebrauch machen werden, auch unterhalb der Schwellenwerte eine *ordentliche* Revision zu verlangen, wenn dies für die zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig erscheint¹⁴.

Die neuen Schwellenwerte haben keine Auswirkung auf *Vereine*. Für die Revisionspflicht von Vereinen kommt es zwar auf dieselben Referenzpunkte (Bilanzsumme/Umsatzerlös/Vollzeitstellen) und auf

denselben Berechnungsmechanismus (Überschreiten von zwei der drei Größen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren) an. Seit der Neufassung von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR entsprechen die Zahlen indes nicht mehr denen des Vereinsrechts, welches sich keiner Verweisung auf das Aktienrecht bedient und in Art. 69b ZGB weiterhin von den ursprünglichen „Einsatzgrößen“ von Bilanzsumme i.H.v. CHF 10 Mio., Umsatzerlös i.H.v. CHF 20 Mio. und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt ausgeht¹⁵. Letztere Schwellenwerte wurden deswegen auf dem tieferen Level beibehalten, weil Vereine unterhalb dieser Grenze keiner (auch keiner eingeschränkten) gesetzlichen Revisionspflicht unterliegen (*arg. e contrario* Art. 69b Abs. 1 und 2 ZGB)¹⁶.

Überdies beschlossen National- und Ständerat am 23.12.2011 über die *Rechnungslegung*¹⁷. Vereine werden in Art. 69a ZGB n.F. verpflichtet, ihre Geschäftsbücher unabhängig von einer Eintragungspflicht in das Handelsregister nach den Vorschriften über die kaufmännische Buchführung (Art. 957 ff. OR n.F.) zu führen. Auch für Stiftungen sieht Art. 83a ZGB n.F. eine sinngemäße Anwendung dieser Bestimmungen vor. Anders als im Vereinsrecht führt dies im Stiftungsrecht insoweit zu einer materiellen Änderung, als nach Art. 83a ZGB n.F. i.V.m. Art. 957 Abs. 2 Ziff. 2, 3 OR n.F. Stiftungen, die nicht zur Eintragung ins Handelsregister verpflichtet oder nach Art. 83b Abs. 2 ZGB von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit sind, lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen müssen (sogenannte „Milchbüchlein-Rechnung“). Dies ist eine Erleichterung, welche der (noch) geltende Art. 83a ZGB (anders als Art. 69a S. 1 ZGB für das Vereinsrecht) nicht enthält. Des Weiteren wurde auch darüber beschlossen, unter welchen Voraussetzungen bestimmte juristische Personen verpflichtet sein sollen, zusätzlich zu ihrer Jahresrechnung einen *Abschluss nach einem der anerkannten Standards* (IFRS u.ä.) zu erstellen. Nach Art. 962 Abs. 1 Ziff. 3. OR n.F. ist dies für Stiftungen dann der Fall, wenn sie von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind (dazu oben). Art. 962 Abs. 4 OR n.F. legt die Wahl des anerkannten Standards in die Kompetenz des Stiftungsrats, sofern die Stiftungsurkunde keine anderslautenden Vorgaben enthält. Im Hinblick auf die Pflicht zur Erstellung einer *konsolidierten Rechnungslegung im Konzern*¹⁸ können Vereine und Stiftungen diese

Pflicht an ein kontrolliertes Unternehmen übertragen, wenn das betreffende kontrollierte Unternehmen durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise sämtliche weiteren Unternehmen unter einheitlicher Leitung zusammenfasst und nachweist, dass es die Beherrschung tatsächlich ausübt (Art. 963 Abs. 4 OR n.F.)¹⁹. Die Art. 963a f. OR n.F. enthalten sodann Vorgaben darüber, wann eine juristische Person von der Erstellung einer Konzernrechnung befreit ist und wann eine solche nach einem der anerkannten Standards erstellt werden muss. Das Inkrafttreten dieser neuen Regelungen bestimmt der Bundesrat.

2. Laufende Motionen und Postulate

a) Motion Luginbühl

Wie bereits im Vorjahresbeitrag²⁰ berichtet, wurde die Motion von Ständerat Werner Luginbühl (09.3344) zur „Steigerung der Attraktivität der Stiftungslandschaft Schweiz“ am 1.3.2010 an den Bundesrat überwiesen, welcher nun die entsprechenden Aufträge umzusetzen hat. Im Berichtszeitraum waren keine entscheidenden Neuigkeiten zu verzeichnen; allerdings wurde verlautbart, andere themenrelevante Vorstöße [vgl. nachfolgend 2.b) und 3.a)] in die Arbeiten anlässlich der Motion einzubeziehen.

b) Postulat Moret

Am 19.3.2010 reichte Nationalrätin Isabelle Moret ein Postulat (10.3332) zur „Analyse einer allfälligen gesetzlichen Regelung von Trusts in der Schweiz“ ein, mit dem Ziel, die Möglichkeiten zur Anpassung von Stiftungen an ausländische Modelle (v.a. Trusts) zu erwägen. Daneben soll auch untersucht werden, ob das Steuerrecht für Stiftungen zu verbessern ist. Der Bundesrat beantragte am 26.5.2010 die Annahme des Postulats, welches nun im Rahmen der „Motion Luginbühl“ geprüft werden soll.

c) Motion Gutzwiller

Von der am 17.6.2010 von Ständerat Felix Gutzwiller eingereichten

Motion „Für ein zeitgemässes Erbrecht“ (10.3524) war bereits im Vorjahresbeitrag die Rede. Erinnert sei daran, dass mit diesem parlamentarischen Vorstoß u.a. eine Reform des Erbrechts angeregt wurde, die das Pflichtteilsrecht liberaler gestalten und dem Erblasser flexiblere Verfügungsmöglichkeiten einräumen soll. Dies würde es dem Erblasser auch ermöglichen, in größerem Ausmaß gemeinnützige Institutionen zu begünstigen oder selbst eine eigene Stiftung mit umfangreichem Vermögen zu errichten. Die Motion wurde am 23.9.2010 vom Ständerat angenommen. Der Nationalrat hat am 2.3.2011 seine Zustimmung gegeben, im Detail jedoch gegen eine Erbenstellung für Konkubinatspartner votiert, denn die Revision sollte ihm zufolge nicht zu einer erbrechtlichen Gleichstellung verheirateter und unverheirateter Partner führen. Die Kommission für Rechtsfragen des Ständerats hat sich dieser Modifikation am 31.3.2011 angeschlossen und beim Bundesrat beantragt, der geänderten Fassung zuzustimmen. Letzterer schloss sich diesem Antrag am 7.6.2011 an²¹. Es bleibt abzuwarten, wie sich die Motion weiterentwickeln wird²². Jedenfalls scheinen ihre Anliegen im Hinblick auf die Modernisierung des Erbrechts, aber auch auf die Stärkung des schweizerischen Gemeinnützigkeitssektors durchaus begrüßenswert.

3. Stiftungsaufsicht

a) Bundesebene

Gestützt auf einen Grundlagenbericht des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements (EJPD) will der Bundesrat die Aufsicht über Stiftungen verbessern²³. So sollen per Gesetz die Prüfkriterien präzisiert und die Berichterstattung der Stiftungsorgane geregelt werden, um die Stiftungsaufsicht wirksam auf eine reine Rechtsaufsicht einzuschränken. Ebenfalls wird erwogen, die bisherige Direktauficht durch Bund und Kantone mit einer Oberaufsicht zu ergänzen. Die Vorschläge werden u.a. vom EJPD geprüft, um dem Bundesrat bis Ende des Jahres 2012 Bericht zu erstatten²⁴. Die Umsetzung etwaiger Reformen soll im Rahmen der „Motion Luginbühl“ erfolgen.

b) Kantonale Ebene

Die Strukturreform des BVG²⁵, welche zum 1.1.2012 in Kraft getreten ist, reformierte die kantonale Aufsicht über Personalvorsorgestiftungen. Wegen der in zahlreichen Kantonen bestehenden funktionalen Verbindung zwischen jener BVG-Aufsicht und der Aufsicht über klassische Stiftungen wirkt sich dies auch auf die reguläre kantonale Stiftungsaufsicht aus. So sind die Ämter für berufliche Vorsorge und Stiftungen (BVS) als öffentlich-rechtliche Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit zu verselbstständigen. Damit ist das Parlament einer Botschaft des Bundesrats aus dem Jahr 2007 gefolgt, die eine verstärkte Aufsicht, Governance und Transparenz bei der Verwaltung von Pensionskassen verlangte. Um die gesetzlichen Grundlagen zu schaffen, hat etwa der Kanton Zürich am 11.7.2011 ein Gesetz über die BVG- und Stiftungsaufsicht (BVSG) erlassen, welches die bundesrechtlichen Vorgaben umsetzt und seinerseits am 1.1.2012 in Kraft getreten ist²⁶. Nach § 2 ist die Anstalt kantonale Aufsichtsbehörde über Vorsorgeeinrichtungen, Personalfürsorgestiftungen nach Art. 89 bis Abs. 6 ZGB²⁷ sowie Stiftungen, die nach ihrer Bestimmung dem Kanton oder mehreren Bezirken angehören (Art. 84 ZGB). Nach § 12 erlässt sie die Entscheide über die Änderung der Organisation oder des Zwecks (Art. 85, 86 und 86a ZGB) jener Stiftungen sowie über deren Auflösung (Art. 88 Abs. 1 ZGB). Gem. § 13 reichen die Stiftungen jährlich die Jahresrechnung, einen Tätigkeitsbericht und den Bericht der Revisionsstelle ein, müssen neue oder geänderte Reglemente „umgehend zur Prüfung“ vorlegen und die Anstalt bei besonderen Vorkommnissen, welche die Beurteilung der Lage der Stiftung erheblich beeinflussen oder ein rasches Einschreiten erfordern, unverzüglich benachrichtigen. Insgesamt werden also bemerkenswerte Mitwirkungspflichten und Eingriffsbefugnisse festgeschrieben. Aufmerksamkeit verdient auch § 15, welcher ein Verzeichnis aller Stiftungen mit Sitz im Kanton Zürich vorsieht (bisher war ein Eintrag freiwillig, neu kann die Aufsichtsbehörde von den Stiftungen die dafür erforderlichen Angaben einfordern) und auch eine elektronische Version anbieten will, die der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden soll.

4. Anlagestiftungen

Anlagestiftungen dienen der kollektiven Anlage und Verwaltung von Geldern beruflicher Vorsorgeeinrichtungen und spielen daher für die

berufliche Vorsorge eine bedeutende Rolle. Wie im Vorjahresbericht angekündigt, sind am 1.1.2012 erstmals Bestimmungen über diesen Stiftungstyp in Kraft getreten (Art. 53g–53k BVG). Zur Umsetzung der BVG-Strukturreform sind zwei Verordnungen angepasst worden (Verordnung über die Aufsicht in der beruflichen Vorsorge und Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge). Hinzu trat eine Verordnung über Anlagestiftungen (ASV), die u.a. den zugelassenen Anlegerkreis, die Äufnung, Anlage und Verwendung des Vermögens, die Buchführung sowie die Rechnungslegung regelt und die ebenfalls zum 1.1.2012 in Kraft getreten ist²⁸.

5. Eidgenössische Volksinitiative „Erbschaftssteuerreform“

Seit August 2011 sammelt die Eidgenössische Volksinitiative „Millionen-Erbchaften besteuern für unsere AHV (Erbschaftssteuerreform)“ Unterschriften mit dem Ziel, eine Erbschaft- und Schenkungsteuer auf Bundesebene einzuführen, mit deren Hilfe die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) saniert werden soll²⁹. Werden der Bundeskanzlei bis zum 16.2.2013 100.000 gültige Unterschriften eingereicht, nimmt der Bundesrat seine Beratungen auf. Die Initiative sieht eine Erbschaftsteuer vor (fixer Steuersatz von 20 %), die auf den Nachlass natürlicher Personen erhoben wird, welche ihren Wohnsitz im Zeitpunkt des Todes in der Schweiz hatten oder bei denen der Erbgang in der Schweiz eröffnet wurde. Ab dem 1.1.2012 sollen Schenkungen rückwirkend dem Nachlass hinzugerechnet werden. Für den hiesigen Kontext ist freilich zu betonen, dass Zuwendungen an *steuerbefreite juristische Personen* – genauso wie jene unter Eheleuten bzw. registrierten Partnern – steuerfrei bleiben sollen.

II. Rechtsprechung (Auswahl)

1. Vereinsrecht

a) Anfechtung

Laut Urteil 4A_490/2009 des Bundesgerichts vom 13.4.2010³⁰ muss ein materiell rechtskräftiges Urteil eines staatlichen Gerichts betreffend eine Anfechtungsklage i.S.v. Art. 75 ZGB auch von einem Schiedsgericht beachtet werden; andernfalls liegt ein Verstoß gegen den verfahrensrechtlichen *ordre public* vor. Dieser Entscheid trägt zur Rechtssicherheit im Bereich der Sportschiedsgerichtsbarkeit bei, in welchem sich häufig Fragen des Schiedsrechts mit solchen des Vereinsrechts überschneiden.

b) Beschwerdelegitimation

Art. 89 Abs. 1 BGG³¹ regelt die allgemeine Beschwerdebefugnis in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vor dem Bundesgericht. Hiernach ist beschwerdeberechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen oder dazu keine Möglichkeit erhalten hat, durch den angefochtenen Entscheid oder Erlass besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat. Für die Beschwerdelegitimation eines Vereins hält das Bundesgericht im Urteil 1C_434/2010 vom 9.3.2011³² fest, dass sich diese nach wie vor nach den von ihm zum alten Verfahrensrecht entwickelten Grundsätzen über das Verbandsbeschwerderecht beurteilt. Somit kann ein Verein eine Beschwerde nicht nur zur Wahrung seiner eigenen Interessen führen. Vielmehr kann er auch die Interessen seiner Mitglieder geltend machen, wenn es sich um solche handelt, die er nach seinen Statuten zu wahren hat, die der Mehrheit oder doch einer Großzahl seiner Mitglieder gemeinsam sind und zu deren Geltendmachung durch Beschwerde jedes dieser Mitglieder befugt wäre (sogenannte egoistische Verbandsbeschwerde); diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein, weil hierdurch eine Populärbeschwerde ausgeschlossen werden soll. Das Beschwerderecht steht jedoch nicht jedem Verein zu, der sich in allgemeiner Weise mit dem in Rede stehenden Sachgebiet befasst. Vielmehr ist es nur dann gegeben, wenn ein enger, unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem statutarisch verankerten Vereinszweck und dem Bereich, in welchem die fragliche Verfügung erlassen worden ist, verifiziert werden kann.

c) Steuern

Im Urteil 2C_383/2010 vom 28.12.2010³³ stellt das Bundesgericht klar, dass es Fälle geben könne, in denen ein Verein im Einzelfall keine Steuerbefreiung erlange, obgleich er öffentliche Zwecke verfolge. *In casu* scheiterte die Steuerbefreiung am überwiegenden Erwerbs- und Selbsthilfeszweck des Vereins. Des Weiteren stellt das Bundesgericht fest, dass es in diesem Fall an der Übertragung der öffentlichen Aufgabe mittels eines förmlichen Aktes fehlte, was aber bei Einrichtungen mit Erwerbs- oder Selbsthilfeszweck i.d.R. erforderlich sei.

2. Stiftungsrecht

a) Aufsicht

Laut Urteil 5A_232/2010 des Bundesgerichts vom 16.9.2010³⁴ soll die Stiftungsaufsichtsbehörde nicht befugt sein, eine Entscheidung des Stiftungsrats zu überprüfen, solange diese mit dem Stiftungszweck übereinstimme. Thematisiert werden hierbei nicht nur die Aufsichtsmittel und deren Grenzen, sondern auch die Auslegung von Stiftungsdokumenten.

Um Rechtsnatur und Reichweite der Stiftungsaufsichtsbeschwerde geht es im Urteil B-6308/2009 des Bundesverwaltungsgerichts vom 28.7.2010³⁵. Das Gericht hält mit Bezug auf Art. 84 Abs. 2 ZGB fest, dass dieses Rechtsmittel *sui generis* insbesondere die Zweckerhaltung und die statutenkonforme Verwendung des Stiftungsvermögens zum Ziel habe. Zur Funktion der Stiftungsaufsichtsbeschwerde gehöre es indes nicht, unabhängig vom Bestand der Stiftung zivil- oder strafrechtliche Ansprüche gegen (ehemalige) Organe durchzusetzen. Die Behandlung entsprechend erhobener aufsichtsrechtlicher Rügen würde (jedenfalls) mit dem Konkurs der Stiftung hinfällig, da die Aufsicht nur über existierende Stiftungen bestehe.

Mit den Zwecken präventiver und repressiver Aufsichtsmittel beschäftigt sich das Urteil C-5462/2008; C-2795/2009 des Bundesverwaltungsgerichts vom 11.4.2011³⁶. Während die präventiven Mittel darauf abzielen, gesetzes- und statutenwidriges Verhalten durch eine laufende Kontrolle der Geschäftstätigkeit zu verhindern, sollen mit Hilfe repressiver Mittel

rechtmäßige Zustände wieder hergestellt werden. Letzteres wird insofern präzisiert, als eine Aufsichtsbehörde erst dann zu *repressiven* Aufsichtsmaßnahmen greifen dürfe, wenn im Handeln der (Vorsorge-) Stiftung ein klarer Verstoß gegen gesetzliche und/oder statutarische Bestimmungen verifiziert werden konnte. Weil die Aufsicht auf eine bloße Rechtskontrolle beschränkt sei, liege ein solcher Verstoß nicht schon dann vor, wenn die Aufsichtsbehörde in einer Angelegenheit anders entschieden hätte als die Vorsorgeeinrichtung.

b) Familienstiftung

Im Urteil 5A_401/2010 vom 11.8.2010³⁷ befindet das Bundesgericht über die Zuständigkeit der Gerichte, vorsorgliche Maßnahmen gegenüber einer Familienstiftung auszusprechen. Wie bereits im Urteil 5A_602/2008 vom 25.11.2008³⁸ entschieden, lasse der statutarische Auftrag an den Stiftungsrat, gewisse Investmentgesellschaften als Teile des an die Familie gebundenen Stiftungsvermögens zu verwalten und weiter auszubauen, die Stiftung nicht als gemischte Stiftung erscheinen. Somit läge eine reine Familienstiftung vor, und die kantonalen Gerichte hätten ihre Zuständigkeit zu Recht bejaht. Weiter führt das Bundesgericht aus, dass die ordentlichen Gerichte bei Familienstiftungen gem. Art. 87 Abs. 2 ZGB auch Funktionen ausüben, die gegenüber sonstigen Stiftungen den staatlichen Aufsichtsbehörden zukommen.

Im Rahmen zweier steuerrechtlicher Entscheide (Urteile 2C_157/2010 und 2C_163/2010 vom 12.12.2010³⁹) bestätigt das Bundesgericht seine Haltung zu Art. 335 ZGB⁴⁰ sowie zu Fragen des steuerlichen Durchgriffs und judiziert, dass Art. 335 ZGB restriktiv zu handhaben sei; folge aus einem Verstoß gegen diese Norm die zivilrechtliche Nichtigkeit einer Stiftung, so bedürfe es eines steuerlichen Durchgriffs auf die hinter der Stiftung stehenden Personen nicht mehr.

c) Steuern

Mit Urteil A-7712/2009 hat das Bundesverwaltungsgericht am 21.2.2011⁴¹ bestätigt, dass für die Frage der mehrwertsteuerlichen Behandlung einer Leistung das Vorliegen eines Leistungsaustauschs das zentrale Kriterium

sei. Maßgebend sei dieses in erster Linie für die mehrwertsteuerliche Abgrenzung zwischen Spenden (*in casu* i.S.d. Art. 38 Abs. 8 aMWSTG) und Sponsorenleistungen. Spenden seien als unentgeltliche, freiwillige Zuwendungen von Privaten Nichtumsätze, führten aber zu einer verhältnismäßigen Vorsteuerabzugskürzung – eine rechtliche Tatsache, die durchaus als systemwidrig erkannt wird⁴². Dem Sponsoring hingegen läge i.d.R. ein mehrwertsteuerlicher Austausch von Leistungen zu Grunde, weil „der Zuwendung des Sponsors nämlich eine Werbe- oder Image fördernde Bekanntmachungsleistung des Gesponserten“ gegenüberstehe⁴³. Auch für die mehrwertsteuerliche Beurteilung von Beiträgen eines Stifters an „seine“ Stiftung komme es darauf an, ob Leistungen in einem Austauschverhältnis stünden: Dienten die Beiträge des Stifters nur dem urkundlich verbrieften Stiftungszweck, stehe diese Zweckverfolgung mit den Zuwendungen des Stifters in keinem (inneren) wirtschaftlichen Zusammenhang, der die Annahme eines Leistungsaustauschs rechtfertigen würde. Leiste hingegen der Stifter seine Beiträge, um eine individuelle Leistung für sich oder andere zu erwirken, liege ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch vor.

d) Berufliche Vorsorge

Im Urteil 9C_954/2010 vom 16.5.2011⁴⁴ wiederholt das Bundesgericht einmal mehr, dass der Stiftungsrat auch im Rahmen einer Teil- oder Gesamtliquidation einer Personalfürsorgestiftung über ein erhebliches *Ermessen* verfüge, wenn er das freie Stiftungsvermögen bestimmt, auf welches die betroffenen Destinatäre einen individuellen oder kollektiven Anspruch haben. Das Ermessen sei jedoch in den Schranken, welche sich aus Verfassung, Gesetz oder Reglement ergeben, pflichtgemäß auszuüben. In reinen Ermessensfragen habe sich die Aufsichtsbehörde jedoch größte Zurückhaltung aufzuerlegen. Daher sei deren Kognition im Wesentlichen darauf beschränkt, die Ermessensausübung des Stiftungsrats auf Überschreitung oder Missbrauch hin zu überprüfen. Neben dem Wortlaut der Stiftungsdokumente und dem Sinn und Zweck der darin enthaltenen Einzelregelungen seien für diese Prüfung zudem die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Aufgrund dessen zählt das Bundesgericht *in casu* die beiden streitgegenständlichen Vermögensmassen – einen „Fürsorgefonds“ und einen „Fonds für Härtefälle“ – zum freien

Stiftungsvermögen: Der Stiftungsrat könne diese nämlich nicht vorbehaltlos in Arbeitgeberbeitragsreserven umqualifizieren, welche später in einer (Teil-)Liquidation den freien Mitteln entzogen wären.

Das Urteil C-641/2009 des Bundesverwaltungsgerichts vom 22.7.2011⁴⁵ befasst sich in seinem Schwerpunkt mit der Zulässigkeit einer Dachstiftungskonstellation im Kontext des Rechts der beruflichen Vorsorge. Da sich die Kognition in oberer Instanz nur verengen, nicht aber erweitern könne, sei auch dort das angerufene Gericht – in Abweichung von Art. 49 Bst. c VwVG⁴⁶ – auf eine Rechtskontrolle beschränkt, soweit Entscheide des Stiftungsrats zur Überprüfung anstünden. Von der Aufsichtsbehörde gestützt auf Art. 62 BVG erlassene Maßnahmen seien hingegen mit umfassender Kognition zu prüfen, wobei die Beschwerdeinstanz den Beurteilungs- und Ermessensspielraum der Aufsichtsbehörde zu berücksichtigen habe. Nach der vorsorgerechtlichen Pointe dieses Entscheids widerspricht es der gesetzlichen Regelung des Art. 67 Abs. 1 BVG, dass sich eine Vorsorgeeinrichtung (in der Rechtsform einer Stiftung) einer anderen Vorsorgeeinrichtung (ebenfalls in der Rechtsform einer Stiftung) zur Deckung von Risiken anschließt. Auch aus dem Begriff der „Dachstiftung“ will das Gericht kein anderes Resultat abgeleitet wissen: Dieser Begriff entspreche nicht einer gesetzlich vorgesehenen Stiftungsart und werde nicht einheitlich verwendet. Üblicherweise werde von einer Dachstiftung gesprochen, wenn sich unselbstständige (Unter-)Stiftungen an eine mit Rechtspersönlichkeit ausgestaltete Stiftung des Privatrechts (Art. 80 ff. ZGB) anschließen⁴⁷.

Grundlegende Ausführungen zur rechtlichen Natur von *Personalfürsorgestiftungen* i.S.d. Art. 89^{bis} Abs. 6 ZGB enthält das Urteil C-5780/2008 des Bundesverwaltungsgerichts vom 25.10.2011⁴⁸. Diese stiftungsrechtliche Sonderform gewähre den Destinatären Rechtsansprüche auf Versicherungsleistungen beim Eintritt der versicherten Risiken und zeichne sich durch ihren besonderen Destinatärskreis (Arbeitnehmer eines oder mehrerer Unternehmen sowie deren Angehörige) sowie ihren besonderen Zweck (Personalvorsorge) aus. Der besondere Destinatärskreis und der besondere Zweck müssten statutarisch verankert sein. Ist dies nicht der Fall und werden den Destinatären ohne Beitragspflicht bloße Ermessensleistungen (in Kapital- oder Rentenform) ohne festen Plan, ohne versicherbare Risikodeckung und ohne Rechtsanspruch gewährt, welche

allein die Stifterfirma finanziert, handele es sich nicht um eine Personalfürsorgestiftung, sondern um einen patronalen Wohlfahrtsfonds, für den lediglich Art. 89^{bis} Abs. 1–3 und 5 ZGB gelte, nicht aber Abs. 6 dieser Vorschrift, der in seinen Ziffern 1-23 auf Normen des BVG verweist. Dem patronalen Wohlfahrtsfonds komme im Rahmen der beruflichen Vorsorge jedoch eine Ergänzungs- bzw. Auffangfunktion zu. Daher spreche nichts dagegen, Art. 89^{bis} Abs. 6 ZGB analog anzuwenden⁴⁹.

III. Literatur (Auswahl)

- | | |
|--|---|
| <i>Arter, Oliver</i> | Ausländische Familienunterhaltstiftungen – BGE 135 III 614, successio 2011, 125 ff. |
| <i>Eckhardt, Beate/Jakob, Dominique</i> | EFC country profile January 2011: Switzerland, www.efc.be . |
| <i>Eckhardt, Beate/Jakob, Dominique/von Schnurbein, Georg</i> | Der Schweizer Stiftungsreport 2011, CEPS Forschung und Praxis – Band 04, Basel 2011. |
| <i>Egger, Philipp/von Schnurbein, Georg/Zöbeli, Daniel/Koss, Claus (Hrsg.)</i> | Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, Basel 2011. |
| <i>Eichenberger Schäpper, Beatrice/Schmidt, Michael</i> | Externe Stiftungsräte – Strukturierte Produkte für Vorsorgeeinrichtungen, Bern 2011. |
| <i>Ernst, Wolfgang</i> | Kleine Abstimmungsfibel. Leitfaden für die Versammlung, Zürich 2011. |

- Grüninger, Harold* Aktuelles aus dem Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsbereich, *successio* 2011, 112 ff.
- Grüninger, Harold* Art. 80–89, Art. 335 ZGB, in: Honsell/Vogt/Geiser (Hrsg.), *Basler Kommentar Zivilgesetzbuch I*, Art. 1–456, 4. Aufl., Basel 2010.
- Gutzwiller, Peter Max* Die Zulässigkeit der schweizerischen Unterhaltsstiftung, *AJP* 2010, 1559 ff.
- Jakob, Dominique* Kommentierung des Rechts der juristischen Personen, des Vereins und der Stiftung (Vor Art. 52–59, Art. 52–59, Vor Art. 60–79, Art. 60–79, Vor Art. 80–89a, Art. 80–89c, Art. 335 ZGB), in: Böhler/Jakob (Hrsg.), *Kurzkomentar Zivilgesetzbuch*, Basel 2012.
- Jakob, Dominique* Entwicklungen im Vereins- und Stiftungsrecht/Le point sur le droit des associations et fondations, *SJZ* 2011, 496 ff.
- Jakob, Dominique/Messmer, Karin/Picht, Peter/Studen, Goran* Verein – Stiftung – Trust, *Entwicklungen* 2010, njus.ch, Bern 2011.
- Jakob, Dominique/Studen, Goran* Die liechtensteinische Stiftung in der aktuellen deutschen Zivilrechtsprechung, *npoR* 2011, 4 ff.; Nachdruck in *liechtensteinjournal* 2011, 15 ff.
- Kammerer, Adrian W./Sprecher, Thomas* *Swiss Association*, Publication 17, Niederer Kraft & Frey, Zürich 2011.
- Meyer, Beatrice/Passardi, Marco/Zöbeli, Daniel* Studie zur Rechnungslegung und Revision von sozialen Nonprofit-Organisationen, *ST* 2011, 698 ff.

<i>Meyer, Beatrice/Kühnis, Norbert/Zöbeli, Daniel</i>	Revision von sozialen Nonprofit-Organisationen, ST 2011, 833 ff.
<i>Moreau, Sophie</i>	La prohibition en Suisse des fondations de famille à but d'entretien: un principe devenu obsolète, REPRAX 2011, 59 ff.
<i>Oswald, Denis</i>	Associations, fondations, et autres formes de personnes morales au service du sport, Bern 2010.
<i>Reisinger, Johannes</i>	Vereinsfusionen und andere Umbildungsmöglichkeiten, CaS 2011, 273 ff.
<i>Schönenberg, Daniela</i>	Venture Philanthropie – Zulässigkeit und haftungsrechtliche Konsequenzen für Schweizer Stiftungen und deren Organe (Schriften zum Stiftungsrecht, Bd. 2), Basel 2011.
<i>Schurr, Francesco A. (Hrsg.)</i>	Gemeinnützige Stiftungen und Stiftungsmanagement, Zürich 2010.
<i>Sprecher, Thomas/Egger, Philipp/Janssen, Martin</i>	Swiss Foundation Code 2009. Principles and Recommendations for the Establishment and Management of Grant-making Foundations, Basel 2011.
<i>Studen, Goran</i>	Die Dachstiftung – Das Tragen und Verwalten von Unterstiftungen unter dem Dach einer selbstständigen Stiftung (Schriften zum Stiftungsrecht, Bd. 3), Basel 2011.
<i>Vez, Parisima</i>	Art. 80–89 CC, in: Pichonnaz/Foëx (Hrsg.), Commentaire Romand, Code Civil I, Art. 1–359 CC, Basel 2010.

- 1 *Jakob/Schweizer*, Vereins- und Stiftungsrecht 2009 – Länderbericht Schweiz, in: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2009, S. 217 f.
- 2 Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktien- und Rechnungslegungsrechts) v. 21.12.2007, BBl. 2008, 1589.
- 3 Bundesgesetz v. 30.3.1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, SR 220), i.d.F. der Änderung v. 17.6.2011, BBl. 2011, 4843; vgl. auch AmtlBull NR, Nr. 08.011.
- 4 Ausführlich dazu *Kleibold*, Erhöhung der Schwellenwerte von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR – Implikationen für die Praxis, ST 2011, 798 ff.; *Zihler*, Erhöhung der Schwellenwerte von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR, ST 2011, 670 ff.
- 5 Eine detailreiche Schilderung der parlamentarischen Beratungen findet sich bei *Zihler* (Fn. 4), 672; vgl. auch m.w.N. *Jakob/Messmer/Picht/Studen*, Verein – Stiftung – Trust, Entwicklungen 2010, njus.ch, 2011, S. 9 f.
- 6 Vgl. Ziff. III S. 2 der Änderung des Obligationenrechts v. 17.6.2011, BBl. 2011, 4844.
- 7 Medienmitteilung des Bundesrats v. 31.8.2011 („Inkraftsetzung der erhöhten Schwellenwerte des Revisionsrechts auf den 1. Januar 2012“). Die Inkraftsetzung stand unter dem Vorbehalt des fakultativen Referendums (s. Ziff. III Abs. 1 der Änderung des Obligationenrechts v. 17.6.2011, BBl. 2011, 4844). Die Referendumsfrist ist mit Ablauf des 6.10.2011 ungenutzt verstrichen.
- 8 S. BBl. 2005, 7289; dazu *Jakob*, Entwicklungen im Vereins- und Stiftungsrecht, SJZ 2008, 518.
- 9 Ziff. II der Änderung des Obligationenrechts v. 17.6.2011, BBl. 2011, 4843.
- 10 Dazu ausführlich *Kleibold* (Fn. 4), 800; *Zihler* (Fn. 4), 671 f.
- 11 Schweizerisches Zivilgesetzbuch v. 10.12.1907 (SR 210), i.d.F. v. 1.1.2006; zum Reformgesetz v. 8.10.2004 ausführlich *Jakob*, Das neue Stiftungsrecht der Schweiz, RIW 2005, 669 ff.
- 12 Vgl. *Grüninger*, in: Honsell/Vogt/Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar, ZGB I, 4. Aufl. 2010, Art. 83b Rn. 14 ff.; *Jakob*, in: Bächler/Jakob (Hrsg.), ZGB Kurzkommentar, 2012, Art. 83b Rn. 3, 5.
- 13 *Jakob* (Fn. 12), Art. 83b Rn. 5. Zur eingeschränkten Revision ausführlich *Anderegg*, Die eingeschränkte Revision – Besondere Anforderungen an Arbeitspapiere und Prüfdokumentation, TREX 2011, 222 ff.
- 14 Dahingehend auch *Zihler* (Fn. 4), 673.
- 15 Vgl. *Jakob* (Fn. 12), Art. 69b Rn. 1 ff.; *ders.* (Fn. 8), 518; vgl. auch Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts v. 23.6.2004, BBl. 2004, 3969, 4048 f.
- 16 So im Ergebnis auch die Botschaft (Fn. 15), BBl. 2004, 3969, 4050 f.; *Krähenbühl/Zihler*, Handelsregisterrechtliche Praxis zum neuen Revisionsrecht, REPRAX 2-3/2008, 62, 66; vgl. auch *Jakob* (Fn. 8), 518; *ders.* (Fn. 12), Art. 69b Rn. 4; *Meyer/Passardi/Zöbeli*, Studie zur Rechnungslegung und Revision von

sozialen Nonprofit-Organisationen, ST 2011, 698, 702; vgl. zur grundsätzlich anderen Rechtslage für die Stiftung *Jakob* (Fn. 12), Art. 80 Rn. 17 und Art. 83b Rn. 1 f.

- 17 BBl. 2012, 63 ff.; zum entsprechenden Entwurf s. bereits *Jakob/Schweizer* (Fn. 1), S. 217 f.
- 18 Vgl. dazu auch die Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktien- und Rechnungslegungsrechts) v. 21.12.2007, BBl. 2008, 1589, 1722 ff.
- 19 Zum entsprechenden Entwurf s. *Zihler*, Das zukünftige Rechnungslegungsrecht gem. Art. 957 ff. E-OR – Zwischenhalt nach der Erstberatung im Stände- und Nationalrat, ST 2011, 40, 45.
- 20 *Jakob/Uhl*, Vereins- und Stiftungsrecht 2010 – Länderbericht Schweiz, in: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2010/2011, S. 199 f.; zur Entwicklung der Motion s. bereits *Jakob/Schweizer* (Fn. 1), S. 217, 219.
- 21 Vgl. AmtlBull SR 2011, Nr. 10.3524.
- 22 Hinsichtlich eines raschen Fortkommens der Motion skeptisch etwa *Breitschmid/Kamp*, Entwicklungen im Erbrecht, SJZ 2011, 105.
- 23 Der Grundlagenbericht, datiert v. 23.10.2010, ist abrufbar unter www.ejpd.admin.ch.
- 24 S. Medienmitteilung des EJPD v. 23.2.2011, abrufbar unter www.ejpd.admin.ch („Dokumentation“).
- 25 Bundesgesetz v. 25.6.1982 über die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (SR 831.40).
- 26 Amtsblatt des Kantons Zürich v. 22.6.2011, 2034 ff. S. zum Ganzen schon *Jakob* (Fn. 12), Art. 84 Rn. 3.
- 27 Im Zuge der Revision des Erwachsenenschutzrechts (BBl. 2006, 7001 ff.; 2009, 141 ff.; AS 2011, 725 ff.) wird die Vorschrift mit Wirkung zum 1.1.2013 ohne inhaltliche Änderung umbenannt in Art. 89a (Abs. 6) ZGB.
- 28 Verordnung über die Anlagestiftungen (ASV) v. 10. und 22.6.2011 (SR 831.403.2); näher zum Ganzen *Jakob/Messmer/Picht/Studen*, Verein – Stiftung – Trust. Entwicklungen 2010, njus.ch, 2011, S. 47 ff.
- 29 Der Initiativtext wurde veröffentlicht im BBl. 2011, 6459 ff.
- 30 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 31 Bundesgesetz v. 17.6.2005 über das Bundesgericht (SR 173.110).
- 32 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 33 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 34 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 35 Abrufbar unter www.bvger.ch.
- 36 Abrufbar unter www.bvger.ch. Vgl. zum Themenkreis auch das Urteil C-6718/2010 des Bundesverwaltungsgerichts v. 2.5.2011, E. 4.1.1, welches ebenfalls unter www.bvger.ch abrufbar ist.

- 37 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 38 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 39 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 40 S. nur BGE 108 II 393 E. 6a; 93 II 439 E. 4; 89 II 437 E. 1. Art. 335 Abs. 1 ZGB besagt, dass eine Familienstiftung nur „zur Bestreitung der Kosten der Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder zu ähnlichen Zwecken“ errichtet werden kann. Sogenannte Unterhalts- oder Genussstiftungen sind deshalb nach der Rechtsprechung ungültig, s. zum Ganzen *Jakob* (Fn. 12), Art. 335 Rn. 3 ff.
- 41 Abrufbar unter www.bvger.ch.
- 42 Näher E. 5.1.
- 43 Näher E. 5.2.
- 44 Abrufbar unter www.bger.ch.
- 45 Abrufbar unter www.bvger.ch.
- 46 Bundesgesetz v. 20.12.1968 über das Verwaltungsverfahren (SR 172.021).
- 47 E. 5.4.4.3 mit Verweis auf *Eckhardt/Jakob/v. Schnurbein*, Der Schweizer Stiftungsreport 2011, S. 21, s. dazu Ziff. III (Literatur). Zur Problematik der Dachstiftung s. zudem monographisch *Studen*, Die Dachstiftung – Das Tragen und Verwalten von Unterstiftungen unter dem Dach einer selbstständigen Stiftung, Basel 2011.
- 48 Abrufbar unter www.bvger.ch.
- 49 Näher E. 2.4.2 mit ausführlicher Darstellung des Streitstandes.

Vereins- und Stiftungsrecht 2011 – Länderbericht Österreich

SUSANNE KALSS / JOHANNES ZOLLNER

- I. Stiftungsrechtliche Judikatur
 - 1. Der Sachwalter im Stiftungsrecht
 - 2. Vorstandsbestellung und -abberufung
 - 3. Auslegung der Stiftungserklärung
 - 4. Rechtsmittel gegen gerichtlich' angeordnete Einsicht
 - 5. Exekutive Pfändung der Gesamtrechte des Stifters
 - 6. Treuhänderische Stiftungserrichtung
 - 7. Insichgeschäfte der Vorstandsmitglieder
- II. Vereinsrecht
 - 1. Novelle 2011
 - 2. Vereinsrechtliche Judikatur
- III. Zusammenfassung
- IV. Summary
- V. Neue Literatur: Stiftungsrecht (Auswahl)
- VI. Neue Literatur: Vereinsrecht (Auswahl)

Die Entwicklung des Österreichischen Vereins- und Stiftungsrechts im Jahr 2011 war von einer Vielzahl an höchstgerichtlichen Entscheidungen sowie einer kleinen Novelle des Vereinsgesetzes geprägt. Im Rahmen dieser Gesetzesänderung wurde für unentgeltlich tätige Vereinsorgane und unentgeltlich tätige Rechnungsprüfer ein besonderes Haftungsprivileg etabliert. Die höchstgerichtlichen Entscheidungen betrafen sowohl im Stiftungs- als auch im Vereinsrecht überwiegend interne Streitigkeiten: Bei den vereinsrechtlichen Entscheidungen standen die Fragen rund um die vereinsinterne Schlichtungsstelle im Mittelpunkt, deren vorherige Anrufung eine Voraussetzung für die Zulässigkeit des ordentlichen Rechtswegs darstellt. Die stiftungsrechtlichen Entscheidungen des

Höchstgerichts haben vor allem eines sehr klar zu Tage gefördert: Der Generationswechsel in der österreichischen Privatstiftung vollzieht sich keineswegs konfliktfrei, Streitigkeiten zwischen den Begünstigten der „zweiten“ Generation und der Stiftung sind häufig anzutreffen.

I. Stiftungsrechtliche Judikatur

1. Der Sachwalter im Stiftungsrecht

In gleich zwei Entscheidungen - diese betrafen dieselbe Privatstiftung - musste sich der OGH mit den Auswirkungen der Bestellung eines Sachwalters für den Stifter auseinandersetzen. Dabei ging es zum einen um die Frage, ob bestimmte Rechte des Stifters auch vom Sachwalter ausgeübt werden können, zum anderen galt es zu klären, ob sich ein Stifter, der unter Sachwalterschaft steht, gegen Entscheidungen wehren kann, die der für ihn bestellte Sachwalter getroffen hat. Ebenfalls an das Höchstgericht herangetragen wurde die Frage, ob dem Sachwalter ein Recht zur Bekämpfung von Änderungen der Stiftungserklärung zusteht, die bereits in das Firmenbuch eingetragen wurden.

a) Ausübung von Stifterrechten durch den Sachwalter

In der Entscheidung des OGH vom 28.1.2011¹ befasste sich das Höchstgericht - erneut - mit der Vertretungsfreundlichkeit von (Gestaltungs)Rechten des Stifters. Anlass der Entscheidung war nicht - wie in der Vergangenheit häufig - der exekutive Zugriff der Gläubiger des Stifters auf die dem Stifter zustehenden Rechte,² sondern die Besachwalterung des Stifters. Nach Ansicht des OGH sind alle Gestaltungsrechte³ des Stifters vertretungsfreundlich; eine Differenzierung zwischen den dem Stifter bereits kraft Gesetzes unmittelbar zustehenden Gestaltungsrechten und solchen Rechten, die sich der Stifter durch die Stiftungserklärung vorbehält, ist nicht erforderlich. Daher können auch Organbestellungs- und Abberufungsrechte vom Sachwalter des Stifters ausgeübt werden.

Die Abberufung des Stiftungsvorstands aus wichtigem Grund stellt keine Vermögensangelegenheit i.S.d. § 154 Abs. 2 und Abs. 3 ABGB dar und

bedarf daher keiner pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung. Ganz allgemein können Angelegenheiten, die lediglich mittelbare Auswirkung auf das Vermögen des Stifters mit sich bringen, vom Sachwalter des Stifters ohne pflegschaftsgerichtliche Genehmigung vorgenommen werden. Sollte eine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung notwendig sein, so steht nach Ansicht des OGH dem Besachwalterten ein eigenes Rekursrecht gegen eine dem Antrag des Sachwalters folgende Entscheidung des Pflegschaftsgerichts zu, wenn zwischen dem Sachwalter und dem Besachwalterten Uneinigkeiten bestehen; dies setzt freilich ein gewisses Mindestmaß an Einsichtsfähigkeit des Besachwalterten voraus.

b) Rekurslegitimation des Stifters gegen Änderungen der Stiftungserklärung

Der Stifter änderte mit der dafür erforderlichen -Zustimmung des Stiftungsvorstandes die Stiftungsurkunde und die Stiftungszusatzurkunde, wobei unter anderem der Stiftungszweck zu seinen Ungunsten geändert wurde. Der im weiteren Verlauf für den Stifter bestellte Sachwalter⁴ erhob gegen die bewilligte Eintragung der Änderung in das Firmenbuch Rekurs.

Das Höchstgericht bejahte die Legitimation des Stifters bzw. seines Sachwalters, Rechtsmittel gegen die Eintragung der (vom Stifter veranlassten) Änderung der Stiftungserklärung zu erheben. Zwar hielt das Höchstgericht seine Auffassung aufrecht, dass dem Stifter keine (subsidiäre) Anmeldungsbefugnis betreffend Änderungen der Stiftungserklärung zustehe⁵, dennoch verfügt der Stifter über eine Rechtsmittellegitimation gegen die bewilligte Eintragung der - von ihm veranlassten - Änderung der Stiftungserklärung, sofern ein konkretes, rechtliches Interesse des Stifters zu bejahen ist. Im konkreten Fall erblickte der OGH das rechtliche Interesse des Stifters darin, dass der Stifter zum Zeitpunkt der Änderung möglicherweise nicht geschäftsfähig war; aufgrund der fehlenden vollen Geschäftsfähigkeit des Stifters ist es daher - so die Argumentation des erkennenden Senats - möglich, dass die Änderung nicht vom wahren Willen des Stifters getragen ist, woraus sich das rechtliche Interesse des Stifters ergibt. Zusätzlich zum rechtlichen Interesse wäre nach Ansicht des OGH im konkreten Fall auch eine wirtschaftliche Beschwer anzunehmen, da durch die Änderung der

Stiftungserklärung der Stifter als Begünstigter gestrichen bzw. seine Begünstigtenstellung zumindest verschlechtert wurde.

2. Vorstandsbestellung und -abberufung

In seiner Entscheidung vom 24.2.2011⁶ hat das Höchstgericht zu verschiedenen, zentralen Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Vorstandsbestellung und -abberufung Stellung genommen. Der Entscheidung liegt ein komplizierter Sachverhalt zugrunde, die streitverfangene Privatstiftung hat das Höchstgericht bereits mehrfach beschäftigt.

Nach den Vorgaben der Stiftungsurkunde obliegt zu Lebzeiten des Stifters diesem allein die Bestellung und Abberufung der Mitglieder des Stiftungsvorstands. Für den Stifter wurde ein einstweiliger Sachwalter bestellt und mit der Besorgung folgender Angelegenheiten betraut: Verwaltung von Einkünften, Vermögen und Verbindlichkeiten sowie sämtliche Stifterrechte. Der einstweilige Sachwalter beschloss die Abberufung des Stiftungsvorstands, da der begründete Verdacht bestand, dass diese zu einem Zeitpunkt vom (damals noch nicht besachwalterten) Stifter bestellt wurden, zu dem der Stifter nicht mehr geschäftsfähig war. Der so bestellte neue Vorstand beantragte die Löschung der vormaligen Vorstandsmitglieder und seine eigene Eintragung. Gegen diese Eintragung erhoben die abberufenen Vorstandsmitglieder Rekurs, der jedoch vom Rekursgericht mangels Legitimation zurückgewiesen wurde.

Nach Ansicht des erkennenden Senats sind auch außerhalb einer gerichtlichen Abberufung gem. § 27 Abs. 2 PSG⁷ die abberufenen Vorstandsmitglieder zur Erhebung des Rekurses berechtigt. Die Rekurslegitimation dient nicht der Wahrung von Individualinteressen (des abberufenen Vorstandsmitglieds), weshalb neben dem Abberufenen auch andere Mitglieder des betroffenen Organs rechtsmittellegitimiert sind.

Das Höchstgericht weicht in einem anderen Aspekt von seiner bisherigen Rechtsprechung⁸ ab und bejaht bei der Anmeldung der Löschung von abberufenen Vorstandsmitgliedern einer Privatstiftung eine amtswegige Prüfpflicht des Firmenbuchgerichts. Konkret ist von Amts wegen zu prüfen, ob die für die Abberufung behaupteten Gründe schlüssig dargelegt

wurden und glaubwürdig erscheinen. Die gerichtliche Prüfung kann sich im Wesentlichen auf eine Art Grobprüfung beschränken, geht aber über das bloße Aufgreifen von offensichtlichen Unzulässigkeiten hinaus, wenngleich die Prüfpflicht des Gerichts nicht überspannt werden darf. Eine Prüfpflicht ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn Bedenken gegen die Richtigkeit der dem Gesuch zugrundeliegenden Tatsachen bestehen.

Das Höchstgericht hat in dieser Entscheidung des Weiteren klargestellt, dass - einen entsprechenden Vorbehalt in der Stiftungserklärung vorausgesetzt - der Stifter nicht nur den ersten Stiftungsvorstand, sondern auch nachfolgende Vorstandsmitglieder bestellen kann. Diese Frage war nach der Beiratsentscheidung kontrovers diskutiert worden, ist aber durch die PSG Novelle 2010⁹ - zumindest für die Zukunft - geklärt worden.¹⁰

Ebenfalls einer ausdrücklichen Lösung zugeführt hat das Höchstgericht die von der Lehre unterschiedlich beantwortete Frage¹¹, ob es eine Mindestbestelldauer für Mitglieder des Stiftungsvorstands einer Privatstiftung gibt und bejahendenfalls wie lange eine solche Periode zu sein hat. Die gesetzliche Organisationsstruktur der Privatstiftung verlangt nach zutreffender Ansicht des OGH eine Mindestbestellperiode; nur so ist sichergestellt, dass der Stiftungsvorstand auch eigenständig agieren kann. Die in der Praxis weitgehend etablierte Mindestfunktionsdauer von drei Jahren¹² erachtet auch das Höchstgericht für ausreichend; kürzere Amtsperioden sind nur in Einzelfällen zulässig und bedürfen einer besonderen Rechtfertigung; in der Bestellung des Stiftungsvorstands durch einen bloß einstweiligen Sachwalter sieht das Höchstgericht eine solche Rechtfertigung, die eine Verkürzung der Mindestbestelldauer - wie im gegebenen Fall auf zwei Jahre - erlaubt.

Eine andere Entscheidung war dem Themenkreis „Abberufung des Stiftungsvorstands“ gewidmet.¹³ Auch diese Stiftung beschäftigt bereits seit mehreren Jahren das Höchstgericht und kann als (trauriges) Beispiel für einen misslungenen Generationswechsel herangezogen werden. Klären musste der OGH, ob ein Stifter, der Mitglied eines Beirats (offenbar mit Organqualität) ist, die Abberufung des Stiftungsvorstands durch das Gericht gem. § 27 Abs. 2 PSG beantragen darf, wenn der aus bloß zwei Personen bestehende Beirat grundsätzlich einstimmig entscheidet.

Während die Erst- und Zweitinstanzen dem einzelnen Beiratsmitglied, das

gleichzeitig Stifter der Privatstiftung ist, die Antragslegitimation nicht zuerkannt, hat der OGH auch dem einzelnen Beiratsmitglied Parteistellung im Verfahren nach § 27 Abs. 2 PSG gewährt. Der Umstand, dass der aus zwei Personen bestehende Beirat nur einvernehmlich entscheiden kann, rechtfertigt es nach Ansicht des Höchstgerichts nicht, einem einzelnen Beiratsmitglied auch eine entsprechende Antragslegitimation abzuerkennen. Insofern stellte der OGH einen Gleichklang zu seiner Rechtsprechung her, nach welcher auch einzelne Mitglieder des Stiftungsvorstands Parteistellung im Verfahren zur Abberufung genießen.¹⁴ Es lässt sich somit festhalten, dass auch einzelne Mitglieder eines Organs, welches einstimmig (oder mehrheitlich) entscheidet, die Abberufung von Mitgliedern dieses oder eines anderen Stiftungsorgans durch das Gericht bei Vorliegen von wichtigen Gründen gem. § 27 Abs. 2 PSG beantragen können. Die überaus spannende Frage, ob auch einem einfachen Begünstigten dieses Recht zusteht,¹⁵ ließ das Höchstgericht mangels Relevanz ausdrücklich offen.

3. Auslegung der Stiftungserklärung

Auch diese Privatstiftung kann bereits als „Stammkunde“ des Höchstgerichts bezeichnet werden;¹⁶ sie hat nicht nur in den letzten Jahren mehrfach den OGH beschäftigt, sondern bot im Jahr 2011 gleich Anlass für zwei Entscheidungen. Im konkreten Fall dürfte es - leider fallen sowohl die Entscheidungsbegründung als auch die Darstellung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts äußerst knapp aus - um die Abgabe einer aus der Treuepflicht¹⁷ der Stifter resultierenden Willenserklärung (wohl zur Änderung der Stiftungserklärung)¹⁸ gegangen sein.

Das Höchstgericht führt aus¹⁹, dass die Stifter wechselseitig zur Treue verpflichtet sind,²⁰ obwohl die Stiftung nicht als Vertrag zwischen den Stiftern zu verstehen ist.²¹ Wenn auch die dogmatischen Grundlagen dieser Treuepflicht im Einzelnen umstritten sind, so bewirkt die Treuepflicht in besonderen Fällen eine Mitwirkungspflicht für bestimmte Maßnahmen, wie etwa die Änderung einer Stiftungserklärung.²²

Neben der Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde existiert eine sogenannte Absichtserklärung, die von beiden Stiftern im Zuge der Stiftungserrichtung

gemeinsam abgegeben worden ist. Nach dieser Absichtserklärung möge der Vorstand einem Stifter auf dessen Bitte den jeweils gewünschten Anteil des Stiftungsvermögens zu seinen Gunsten auszahlen oder verwenden. Aus dieser Absichtserklärung ist nach Ansicht des nunmehr klagenden Stifters die Pflicht seines Mitstifters abzuleiten, einer Änderung der Stiftungserklärung zuzustimmen, die genau eine solche Vermögensauskehr an einen Stifter bewirken soll. Der Kläger führte diese Absichtserklärung als Grund für die entsprechende Treuepflicht an.

Das Höchstgericht teilte jedoch die Argumentation des Klägers nicht: Eine solche Vermögensauskehr, die der eine Stifter durch Änderung der Stiftungserklärung zu erreichen beabsichtigte, würde zu einer Zersplitterung der ursprünglich eingebrachten Unternehmensanteile führen. Genau eine solche Zersplitterung der ursprünglich eingebrachten Unternehmensanteile soll aber nach den Vorgaben der Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde verhindert werden; die aus der Absichtserklärung abgeleitete Pflicht zu einer solchen Änderung steht damit im klaren Widerspruch zu den Vorgaben der Stiftungserklärung. Der Mitstifter ist daher aus dem Titel der Treuepflicht nicht verpflichtet, eine Änderungserklärung mit solchem Inhalt abzugeben. Im Ergebnis hat das Höchstgericht also die in einer Absichtserklärung enthaltenen Regelungen als unwirksam und unbeachtlich qualifiziert, weil diese den Regelungen der Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde widersprechen. Insofern lässt sich eine Parallele zu der - sogleich zu erörternden²³ - Rechtsprechung des OGH herstellen, nach welcher die Regelungen der Zusatzurkunde nicht den Vorgaben der Stiftungsurkunde widersprechen dürfen, widrigenfalls diese unwirksam sind.

Bereits an dieser Stelle ist auf eine noch später - allerdings in anderem Zusammenhang - zu erörternde Entscheidung²⁴ hinzuweisen: Im Rahmen einer an sich exekutionsrechtlichen Entscheidung musste sich der OGH auch mit der Auslegung der Stiftungserklärung, genauer mit dem Verhältnis von Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde, auseinandersetzen. Zwischen Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde besteht nach Ansicht des OGH kein Verhältnis von Überordnung und Unterordnung, Bestimmungen der Stiftungszusatzurkunde, die der Stiftungsurkunde widersprechen, sind aber dennoch unbeachtlich.

In diesem Zusammenhang hält das Höchstgericht seine bisherige Rechtsprechung aufrecht, nach welcher der organisationsrechtliche (korporative) Teil der Stiftungserklärung objektiv (normativ) nach Wortlaut und Zweck in seinem systematischen Zusammenhang auszulegen ist. Mit Spannung kann erwartet werden, ob damit Regelungen außerhalb des korporativen Teils der Stiftungserklärung nach anderen Kriterien zu interpretieren sind und vor allem für welche Regelungen dies zutreffen könnte.

4. Rechtsmittel gegen gerichtlich angeordnete Einsicht

Auch diese Entscheidung²⁵ ist ein plakatives Beispiel für den schwelenden Generationskonflikt in manchen Privatstiftungen: Begünstigte haben dem Stiftungsvorstand eine umfangreiche Liste von Angelegenheiten unterbreitet, über welche er ihnen Auskunft gem. § 30 Abs. 1 PSG erteilen sollte. Der Stiftungsvorstand kam diesem Auskunftsbegehren nicht nach, worauf die Begünstigten die Abberufung des Stiftungsvorstandes durch das Gericht gem. § 27 Abs. 2 PSG beantragte. Das Erstgericht gab dem Auskunftsbegehren sowie dem Abberufungsantrag statt. Der Stiftungsvorstand bekämpfte sowohl seine eigene Abberufung, als auch die dem Auskunftersuchen stattgebende Entscheidung.

Nach Ansicht des erkennenden Senats kommt im Verfahren nach § 30 Abs. 2 PSG nach dieser Bestimmung kann das Gericht auf Antrag eines Begünstigten die Einsicht in die Bücher anordnen, wenn die Privatstiftung dem Auskunftsbegehren eines Begünstigten nicht binnen angemessener Frist nachkommt - nur dem Antragsteller und der Privatstiftung Parteistellung zu. Einzelnen Vorstandsmitgliedern fehlt die Legitimation, sie können daher auch keinen Rekurs gegen eine (stattgebende) Entscheidung erheben. Antragsstattgebende Entscheidungen nach § 30 Abs. 2 PSG über Erteilung von Auskünften und Einsichtnahme können nach Ansicht des OGH²⁶ generell nicht angefochten werden, da die Rechtsmittelbeschränkung des § 386 Abs. 4 ZPO sinngemäß anzuwenden ist. Aus dem Umstand, dass im Gesellschaftsrecht auch stattgebende Informationsbegehren bekämpft werden können, können für das Stiftungsrecht keine Rückschlüsse gezogen werden; das stiftungstypische Kontrolldefizit gebietet es, die Einsichtsgewährung bzw. die

Auskunftserteilung durch gerichtliche Entscheidung unanfechtbar zu machen.

Darüber hinaus hat das Höchstgericht die herrschende Ansicht²⁷ bestätigt, dass das Verletzen der Auskunftspflichten nach § 30 Abs. 1 PSG einen wichtigen Grund zur Abberufung i.S.d. § 27 Abs. 2 PSG darstellt. In dem Abberufungsverfahren verfügen die Vorstandsmitglieder über Parteistellung und können daher die eigene Abberufung, auch die anderer Organmitglieder, durch Rechtsmittel bekämpfen. Denn die Rechtsmittellegitimation zielt nicht nur auf den Schutz von Individualinteressen, sondern dient generell dazu, das stiftungstypische Kontrolldefizit auszugleichen; daher sind auch andere als die abberufenen Organmitglieder selbst rekurslegitimiert. Auch der Privatstiftung selbst kommt in dem Abberufungsverfahren Parteistellung zu.²⁸

5. Exekutive Pfändung der Gesamtrechte des Stifters

Diese Entscheidung²⁹ ist gleich aus mehreren Aspekten von besonderem Interesse: Zum einen nimmt das Höchstgericht zur Frage Stellung, ob auch Bestellungsrechte, die dem Stifter zustehen, von den Gläubigern einer Privatstiftung ausgeübt werden können. Über die Bestätigung der bisherigen Rechtsprechung, nach welcher Änderungs- und/oder Widerrufsrechte als vermögenswerte Rechte zu qualifizieren sind, die dem exekutiven Zugriff der Gläubiger des Stifters unterliegen, hinaus, setzt sich der OGH auch mit dem Verhältnis von Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde auseinander.³⁰

Der Verpflichtete ist Stifter einer Privatstiftung, deren Zweck die Versorgung der Begünstigten durch Erhaltung, Vermehrung und Sicherung des der Stiftung gewidmeten Vermögens ist. Die Stiftungsurkunde sieht vor, dass der Stifter zu seinen Lebzeiten berechtigt ist, die Stiftungsurkunde in allen Belangen zu ändern, wofür jedoch stets die Zustimmung des Stiftungsvorstands erforderlich ist. Der Stifter ist nach den Vorgaben der Stiftungsurkunde darüber hinaus berechtigt, die Begünstigten frei zu bestimmen; in der Stiftungszusatzurkunde - auch deren Änderung ist nach den Vorgaben derselben nur mit Zustimmung des Vorstands zulässig - ist die Schwester des Stifters als Begünstigte eingesetzt. Der Beirat der Stiftung besteht aus zwei Mitgliedern (dem

Stifter und seiner Schwester), der Stifter hat auf Lebenszeit das Recht, jeweils ein Mitglied zu nominieren und ein solches abzurufen, ebenfalls nur mit Zustimmung des Vorstands.

Der betreibende Gläubiger begehrt zur Hereinbringung einer vollstreckbaren Forderung die Exekution durch Pfändung der dem Verpflichteten als Stifter zustehenden Gesamtrechte, wozu insbesondere das umfassende Änderungsrecht, das Recht zur Bestimmung des Begünstigten und auch das Recht zur Abberufung der derzeitigen Mitglieder des Beirats und zur Bestellung neuer Mitglieder zählen.

Der OGH bestätigte seine bisherige Rechtsprechung³¹, dass das Änderungsrecht eines Stifters ein Vermögensrecht darstellt; ein kumulativer Vorbehalt von Änderungs- und Widerrufsrecht - so die zutreffende Argumentation des OGH - ist keine Voraussetzung für die Pfändung. Denn schon das Recht zur Änderung der Stiftungserklärung ermöglicht es dem Stifter, sich selbst als Begünstigten einzusetzen und sich so Zugriff auf das Stiftungsvermögen zu verschaffen. Wie der OGH in einer im Jahr 2011 ergangenen Entscheidung judizierte, stellt aber die gemeinsame Ausübung der genannten Rechte durch mehrere Stifter ein Verwertungshindernis dar.³² Ebenso kann das dem Stifter zustehende Recht, die Begünstigten - auch ohne Änderung der Stiftungserklärung - zu bestimmen, von einem Gläubiger verwertet werden; denn auch dieses Recht ist übertragbar und hat einen Vermögenswert, da sich der Stifter selbst als Begünstigten einsetzen kann; auch dieses Recht kann daher von anderen Personen als dem Stifter, insbesondere von Gläubigern des Stifters, im Rahmen einer exekutiven Verwertung ausgeübt werden.

Erstmalig nimmt das Höchstgericht auch zur Frage Stellung, ob Organbestellungs- bzw. Abberufungsrechte von der Pfändung der Gesamtrechte des Stifters umfasst sind. Die Ausübung dieser Rechte durch den Sachwalter des Stifters hat der OGH bereits in einer anderen Entscheidung aus 2011 für zulässig erklärt.³³ Auch wenn der erkennende Senat eine abschließende Beantwortung dieser Frage ausdrücklich offen lässt, so lässt sich doch recht deutlich die Tendenz³⁴ erkennen, dass für das Höchstgericht eine Exekution in Organbestellungsrechte grundsätzlich in Betracht kommt; dabei ist allerdings - wie der OGH es ausdrücklich betont - der Grundsatz der stufenweisen Zwangsausübung zu beachten, so dass

nicht in jedem Fall sofort auf die Organbestellungsrechte zugegriffen werden kann. Bedeutung kann die Exekution auf Organbestellungsrechte vor allem dann erlangen, wenn sich ein Stiftungsvorstand ungerechtfertigt weigert, Ausschüttungen an die Gläubiger (bzw. an den insolventen Stifter) vorzunehmen; in diesem Fall kann über das Recht zur Abberufung des Stiftungsvorstands ein rechtskonformes Verhalten erzielt werden, so dass auch dieses Recht vermögenswerten Charakter haben kann.

Im Rahmen der Prüfung, ob die Gesamtrechte des Stifters durch dessen Gläubiger verwertet werden können, musste der OGH auch auf das Verhältnis von Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde eingehen. Dies war vor allem deshalb notwendig, weil die Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde einander möglicherweise widersprechende Regelungen enthielten, die die Notwendigkeit der Zustimmung zur Änderung der Begünstigten betrafen. Wie bereits an anderer Stelle ausgeführt sind nach Ansicht des Höchstgerichts Bestimmungen in der Stiftungszusatzurkunde, die in Widerspruch zur Stiftungsurkunde stehen, unbeachtlich.³⁵

6. Treuhänderische Stiftungserrichtung

In dieser Entscheidung³⁶ musste sich das Höchstgericht mit Fragen im Zusammenhang mit der Stiftungserrichtung durch einen Treuhänder auseinandersetzen. Konkret beabsichtigten die Stifter eine Änderung der Stiftungserklärung, durch welche es zur Offenlegung einer bisher verdeckten Treuhand kommen sollte; damit sollten drei Personen die Stellung eines Stifters der Privatstiftung erlangen, eine Person als Stifter aber ausscheiden.

Ausgehend von diesem Sachverhalt schloss sich das Höchstgericht der herrschenden Ansicht an, nach welcher eine Stiftungserrichtung durch einen Treuhänder, der im eigenen Namen erklärt, die Privatstiftung errichten zu wollen, zulässig ist. Hingegen hat das Höchstgericht die von den Stiftern beabsichtigte Offenlegung der bisher verdeckten Treuhand mit der Wirkung, dass die nunmehr offen gelegten Personen, die Rolle als Stifter und damit auch die Stifterrechte (insbesondere das Änderungs- und Widerrufsrecht) erlangen können, abgelehnt. Dies widerspricht nach Ansicht des OGH dem Verbot der Übertragung der genuinen Stifterrechte gem. § 3 Abs. 3 PSG. Ob durch die

Ansicht des Höchstgerichts nicht ein Widerspruch zum Erstarrungsprinzip, das kennzeichnend für den Anstaltscharakter der Privatstiftung ist, provoziert wird, bleibt fraglich.³⁷

7. Insihgeschäfte der Vorstandsmitglieder

Ausgangspunkt der vorliegenden Entscheidung³⁸ sind Rechtsgeschäfte eines Mitglieds des Stiftungsvorstands mit der Privatstiftung. Ein Stiftungsvorstand hat der Privatstiftung einen Teil eines Geschäftsanteils an einer GmbH verkauft. Zu diesem Zeitpunkt war bereits in der GmbH eine Nachschussverpflichtung beschlossen, die die erwerbende Privatstiftung übernehmen sollte. Die für ein Rechtsgeschäft des Stiftungsvorstands mit „seiner“ Privatstiftung nach § 17 Abs. 5 PSG erforderliche gerichtliche Genehmigung - mangels Etablierung eines Aufsichtsrats konnte dieser nicht die Genehmigung vornehmen - fehlte. Über das Vermögen der GmbH wurde später der Konkurs eröffnet. Das betreffende Vorstandsmitglied wurde in weiterer Folge durch gerichtliche Entscheidung gem. § 27 Abs. 2 PSG abberufen. Die Privatstiftung begehrt nun Schadenersatz von diesem Vorstandsmitglied.

Zum Schutze der Stiftung sieht § 17 Abs. 5 PSG vor,³⁹ dass Rechtsgeschäfte der Privatstiftung mit einem Mitglied des Stiftungsvorstands der Genehmigung aller übrigen Mitglieder des Stiftungsvorstands sowie der Genehmigung des Gerichts bedürfen; ist ein Aufsichtsrat eingerichtet, vertritt dieser die Privatstiftung bei Vornahme von Rechtsgeschäften mit Vorstandsmitgliedern. Ein Rechtsgeschäft kann nur dann genehmigt werden, wenn der Abschluss im Interesse der Privatstiftung liegt und somit deren Wohl entspricht. Wird die gerichtliche Genehmigung nicht eingeholt, so stellt dies nach Ansicht des Höchstgerichts eine grobe Pflichtverletzung dar. Gem. § 29 PSG haftet der Privatstiftung jedes Mitglied eines Stiftungsorgans für den aus seiner schuldhaften Pflichtverletzung entstandenen Schaden. Ob der durch die Stiftungserklärung begünstigte Stifter dieses Rechtsgeschäft gewünscht oder genehmigt hat, ist dabei unerheblich; nur das Gericht kann die erforderliche Genehmigung erteilen.⁴⁰

Eine Genehmigung nach § 17 Abs. 5 PSG darf nach Ansicht des erkennenden Senats nur erteilt werden, wenn der Abschluss des

Rechtsgeschäfts im Interesse der Privatstiftung liegt und deren Wohl entspricht. Vor allem muss in diesem Zusammenhang geprüft werden, ob dieses Rechtsgeschäft das Funktionieren der Privatstiftung für die Zukunft einschränkt und die Verfolgung des Stiftungszwecks und Umsetzung des Stifterwillens für die Zukunft nicht gefährdet.

II. Vereinsrecht

1. Novelle 2011

Mit der am 1.1.2012 in Kraft getretenen Novelle zum Vereinsgesetz⁴¹ soll das Haftungsrisiko von unentgeltlich tätigen Mitgliedern eines Vereinsorgans bzw. des Rechnungsprüfers begrenzt werden.⁴² Zwar war im VerG bis dato schon die Regelung enthalten, dass im Rahmen der Beurteilung des Sorgfaltsmaßstabs die Unentgeltlichkeit der Tätigkeit als Vereinsorgan zu berücksichtigen ist, diese Regelung hat sich aber wegen der damit verbundenen Unsicherheiten⁴³ als wenig praktikabel erwiesen. Aus diesem Grund sehen die geänderten Bestimmungen ein Haftungsprivileg für ehrenamtlich tätige Vereinsorgane vor.

Für die Haftung im Innenverhältnis ordnet § 24 Abs. 1 letzter Satz VerG nunmehr den gänzlichen Entfall der Haftung an, sofern das in Anspruch genommene Organ bzw. der Rechnungsprüfer unentgeltlich tätig ist und die Pflichtverletzung nur mit leichter Fahrlässigkeit oder mit einem noch geringeren Verschuldensgrad begangen wurde. Dieses Haftungsprivileg ist dispositiv, es kann in den Vereinsstatuten oder durch eine sonstige Vereinbarung ausgeschlossen oder modifiziert werden. § 24 Abs. 1 VerG nennt Organwalter und Rechnungsprüfer als Adressaten der Norm. Beibehalten wird § 24 Abs. 1 S. 3 VerG, der normiert, dass Vereinsmitglieder als Teilnehmer der Mitgliederversammlung nicht Organwalter sind. Weiterhin unklar bleibt, ob unter § 24 VerG der faktische Organwalter, der Gehilfe des Organwalters und der Abschlussprüfer fallen. Bisher umstritten war der Begriff „Unentgeltlichkeit“. Die Materialien zur Novelle 2011 sehen darunter auch die (pauschalierte) Aufwandsentschädigung, wenn im Wesentlichen nur der konkrete Aufwand des Organwalters ersetzt wird.⁴⁴

Korrespondierend zu dieser Regelung normieren § 24 Abs. 5 bis 7 VerG auch ein Privileg für die Außenhaftung, wenn eine unentgeltliche Tätigkeit vorliegt und das der Pflichtverletzung zugrundeliegende Verschulden über leichte Fahrlässigkeit nicht hinausgeht. Der Gesetzgeber hat nicht den Regressanspruch des Geschädigten beschränkt, sondern gewährt dem in Anspruch genommenen Organmitglied (oder Rechnungsprüfer) einen Befreiungsanspruch⁴⁵ gegenüber dem Verein: Das vom geschädigten Dritten in Anspruch genommene Organ (bzw. der Rechnungsprüfer) kann vom Verein die Übernahme der Haftung verlangen. Damit trägt das Risiko, dass der Verein wirtschaftlich nicht in der Lage ist, den Ersatzanspruch zu tilgen, nicht der Geschädigte, sondern das Organmitglied, das in Vollzug seiner Tätigkeit den Schaden bloß leicht fahrlässig verursacht hat.⁴⁶ Auch diese Regelung ist dispositiv und kann zulasten des Organmitglieds bzw. des Rechnungsprüfers modifiziert werden.

Ähnlich den Bestimmungen des Dienstnehmerhaftpflichtrechts sieht § 24 Abs. 6 VerG vor, dass das in Anspruch genommene Organmitglied dem Verein grundsätzlich den Streit zu verkünden hat. Unterlässt das Organmitglied die Streitverkündigung, hat dies zwar nicht den Entfall des Befreiungsanspruchs zur Folge, jedoch kann der in Anspruch genommene Verein dem Organmitglied, das den Befreiungsanspruch geltend macht, alle Einwendungen entgegenhalten, die dem Verein zugestanden wären; auch ein gänzlicher Entfall des Regressanspruchs ist möglich, wenn die unterlassenen Einwendungen einen Entfall der Haftung des Organmitglieds zur Folge gehabt hätten.⁴⁷

§ 24 Abs. 7 VerG sieht für allfällige Befreiungsansprüche des unentgeltlichen Organwalters (Rechnungsprüfers) gegenüber dem Verein die Möglichkeit (nicht die Verpflichtung) zum Abschluss einer Haftpflichtversicherung vor, um das Insolvenzrisiko zu vermindern. Wird vom Vereinsvorstand keine Versicherung gem. § 24 VerG abgeschlossen, obwohl mit Schadenersatzansprüchen zu rechnen war, kann dies aufgrund grober Fahrlässigkeit eine interne Haftung begründen. Bestehen bereits Versicherungsverträge, wird in diese grundsätzlich nicht eingegriffen, eine Anpassung an die neue Rechtslage ist aber möglich.⁴⁸

Das neue Haftungsprivileg ist nach den Übergangsbestimmungen auf all

jene Pflichtverletzungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2011 gesetzt wurden. Altfälle sind demnach vom Haftungsprivileg nicht erfasst.

2. Vereinsrechtliche Judikatur

In seiner Entscheidung vom 22.11.2011⁴⁹ sowie in einer den gleichen Sachverhalt betreffenden Entscheidung vom 10.11.2011⁵⁰ musste sich das Höchstgericht mit der Reichweite der verpflichtenden Anrufung der vereinsinternen Schlichtungseinrichtung auseinandersetzen. § 8 Abs. 1 VerG knüpft die Zulässigkeit von Klagen betreffend Streitigkeiten aus dem Vereinsverhältnis an die zwingende Anrufung einer vereinsinternen Schlichtungseinrichtung: Solche Klagen sind erst zulässig, wenn seit der Anrufung der vereinsinternen Schlichtungseinrichtung mindestens sechs Monate vergangen sind oder das Schlichtungsverfahren bereits zu diesem Zeitpunkt beendet ist. Streitigkeiten aus dem Vereinsverhältnis, die der Vorschaltung einer vereinsinternen Schlichtungseinrichtung bedürfen, sind alle Streitigkeiten, die ihre Wurzeln in einer Vereinsmitgliedschaft haben; dazu zählen etwa Ansprüche auf Zahlung des Mitgliedsbeitrags sowie sonstige Ansprüche auf Erbringung vermögenswerter Leistungen, die mit der Mitgliedschaft verknüpft sind.⁵¹

Zentral für die Abgrenzung ist, ob die Mitgliedschaft notwendige Voraussetzung für den Anspruch ist oder ob der Anspruch auch von einem Nichtmitglied erhoben werden kann.⁵²

Das Höchstgericht hat im konkreten Fall die Vorschaltung der vereinsinternen Schlichtungseinrichtung für notwendig erachtet, da die Vereinsstatuten die Zuständigkeit der vereinsinternen Schlichtungseinrichtung auch für Streitigkeiten aus dem Verhältnis der Bundesorganisation gegenüber den Zweigvereinen anordnen. Genau eine solche Streitigkeit lag vor, da die klagende Bundesorganisation Ansprüche gegenüber einem in Insolvenz gefallenen Zweigverein geltend macht, die sich daraus ergeben, dass die Bundesorganisation nach Insolvenz Leistungen an Mitglieder erbracht hat, die Zahlungen der Mitglieder aber irrtümlich weiter auf die gemeinschuldnerischen Konten erfolgten.

In einer weiteren Entscheidung, die wiederum den gleichen Sachverhalt betraf, musste sich das Höchstgericht abermals mit der Frage

auseinandersetzen, wann eine vereinsinterne Schlichtungseinrichtung vor Klageerhebung anzurufen ist.⁵³ Im konkreten Fall ging es darum, ob auch der Masseverwalter des insolvent gewordenen Zweigvereins an die in den Statuten vorgesehene Pflicht zur Anrufung der vereinsinternen Schlichtungseinrichtung gebunden ist. Der erkennende Senat hat dies mit Hinweis darauf bejaht, dass der Masseverwalter als gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners tätig ist und damit auch an etwaige Schiedsvereinbarungen, die der Gemeinschuldner vor der Insolvenz eingegangen ist, gebunden ist. Daher ist auch in dieser Konstellation der Masseverwalter an die in den Statuten vorgesehene vereinsinterne Schlichtungseinrichtung gebunden. Eine die Ausnahme von der temporären Unzulässigkeit des Rechtswegs rechtfertigende Unzumutbarkeit liegt nach Ansicht des Höchstgerichts nicht vor.

In einer anderen Entscheidung⁵⁴ musste der OGH klären, ob die Rückforderung eines Darlehens, das ein Funktionär dem Verein gewährt hat, auch zwingend der vereinsinternen Schlichtungseinrichtung zu unterwerfen ist. Der OGH hat dies abgelehnt, da der Darlehensvertrag nicht denknotwendigerweise in der Vereinsmitgliedschaft seinen Ursprung hat; die Tatsache, dass die Mitgliedschaft zum Verein entscheidendes Motiv für die Darlehensgewährung war, genügt noch nicht, eine temporäre Unzulässigkeit des Rechtswegs i.S.d. § 8 Abs. 1 VerG zu begründen. Mit anderen Worten: Streitigkeiten aus einem Darlehensvertrag zwischen einem Verein und seinem Funktionär stellen keine Streitigkeiten aus dem Vereinsverhältnis dar.

Im Zusammenhang mit einem mutmaßlichen Dopingvergehen musste das Höchstgericht⁵⁵ abermals zur Auslegung von § 8 Abs. 1 VerG Stellung nehmen: Ein wegen des Dopingverdachts suspendierter Spitzensportler war Mitglied in dem als Verein organisierten Bundessportfachverband. Gegen den Langläufer wurde ein Dopingverfahren eingeleitet, bis zu dessen Abschluss wurde er suspendiert. Gegen die Tätigkeit der vereinsexternen Anti-Doping-Agentur wendet sich der beschuldigte Langläufer mittels Unterlassungsklage mit der Begründung, diese sei wegen seines Austritts aus dem Verein nicht mehr für ihn zuständig.

Dopingverstöße sind nach Ansicht des OGH als zivilrechtliche Streitigkeiten zu beurteilen, ist darin doch ein Verstoß gegen die Statuten

des Bundessportfachverbands zu erblicken. Die beklagte Anti-Doping-Agentur ist von dem zuständigen Bundessportfachverband beauftragt worden, Disziplinarverfahren durchzuführen und zu entscheiden, wobei sie immer Entscheidungen für den Bundessportfachverband trifft; ihre Entscheidungen sind daher dem Bundessportfachverband funktionell zuzurechnen. Die Anti-Doping-Agentur ist nach Ansicht des Höchstgerichts als vereinsinterne Schlichtungsstelle i.S.d. § 8 Abs. 1 VerG zu qualifizieren, so dass auch in diesem Fall eine temporäre Unzulässigkeit des Rechtswegs anzunehmen ist. Denn auch in diesem Fall liegt eine Streitigkeit aus dem Vereinsverhältnis vor, da auch Nachwirkungen aus der Vereinsmitgliedschaft zunächst vor der vereinsinternen Schlichtungsstelle abzuhandeln sind.

III. Zusammenfassung

Die Entwicklungen im österreichischen Stiftungsrecht sind im Jahr 2011 ganz wesentlich durch interne Streitigkeiten geprägt worden. Im Mittelpunkt standen Konflikte zwischen der Stiftung und den Begünstigten, aber auch zwischen dem Stifter (und dessen Sachwalter) und der Stiftung.

Eine Novelle zum Vereinsgesetz installierte ein Haftungsprivileg für unentgeltlich tätige Vereinsorgane und unentgeltlich tätige Rechnungsprüfer. Die höchstgerichtlichen Entscheidungen zum Vereinsrecht betrafen überwiegend Fragen rund um die vereinsinterne Schlichtungsstelle, deren vorherige Anrufung eine Voraussetzung für die Zulässigkeit des ordentlichen Rechtswegs darstellt.

IV. Summary

Developments in Austrian private foundation law in 2011 were significantly coloured by internal disputes. Conflicts between the foundation and the beneficiaries and conflicts between the foundation and the founder (and his custodian) were of the most interest.

A reform of the austrian association act reduced the liability of the members of the bodies and the auditor adminstrating free of charge. The

decisions of the OGH address the issue of the legal hearing of the association's members.

V. Neue Literatur: Stiftungsrecht (Auswahl)

<i>Arnold, Nikolaus</i>	Stiftungsrechtliche Änderungen durch das BBG 2011, GesRZ 2011, 101.
<i>Babinek, Alexander R.P.</i>	Sind potentielle Begünstigte einer Stiftung rechtlos? ecolex 2011, 230.
<i>Briem, Robert</i>	Die Novelle zum Privatstiftungsgesetz, PSR 2011, 6.
<i>Eiselsberg, Maximilian/Haslwanger, Florian</i>	Die Pflicht zur Offenlegung der Begünstigten, PSR 2011, 16.
<i>Gruber, Johannes Peter</i>	Die Neuerungen im Privatstiftungsrecht, Aufsichtsrat aktuell 2011, 16.
<i>Hochedlinger, Gerhard</i>	Zur Unabhängigkeit des Stiftungsvorstands im Lichte der PSG-Novelle, PSR 2011, 52.
<i>Kalss, Susanne</i>	Gestaltungsfreiheit des Stifters bei uneingeschränktem Änderungsvorbehalt (hier Festlegung der Vergütung Dritter unabhängig von § 17 Abs. 5 PSG), Festlegung der Vergütung des Stiftungsvorstands, GesRZ 2011, 53.
<i>Kalss, Susanne/Zollner, Johannes</i>	Judikaturübersicht Österreich, PSR 2011, 136.
<i>Lechner, Eduard</i>	Grundstücksveräußerung durch Privatstiftungen, PSR 2011, 110.
<i>Lenz, Wolfgang</i>	Zum § 17 Abs 5 PSG -Doppelvertretung von

	Vorstandsmitgliedern, ZfS 2011/2, 51.
<i>Limberg, Clemens</i>	Zur Vorstandsvergütung, PSR 2011, 166.
<i>Limberg, Clemens/Tschuguell, Michael</i>	Privatstiftung – Leitfaden für Stifter, Vorstände, Begünstigte & Gläubiger, 2011.
<i>Marschner, Ernst</i>	Investmentfonds und Privatstiftung – eine weitere Verkomplizierung, ZfS 2011/2, 51.
<i>Marschner, Ernst</i>	Optimierung der Familienstiftung aus Sicht des Begünstigten, 2. Aufl. 2011.
<i>Marschner, Ernst</i>	Die Besteuerung von Kapitalvermögen einer Privatstiftung - letzter Stand nach Verabschiedung des Abgabenänderungsgesetzes 2011, ZfS 2011, 114.
<i>Marschner, Ernst</i>	Die fehlende Systematik der Zwischenkörperschaftsteuer bei Privatstiftungen, SWK 2011, 816.
<i>Melicharek, Peter</i>	Beratungsverträge mit mitgliedern des Stiftungsbeirats, PSR 2011, 104.
<i>Müller, Katharina/Saurer, René</i>	Der Minderjährige als Stifter – Die minderjährigen Nachkommen als Teil der Familienstiftung, EF-Z 2011/3, 9.
<i>Nowotny, Georg</i>	Amtslöschung im Firmenbuch, insbesondere von Privatstiftungen, GesRZ 2011, 16.
<i>Petritz, Michael</i>	Die gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Neuregelungen des BBG 2011 hinsichtlich Privatstiftungen, in: Johann Mühlehner/Alexander Cserny/Michael Petritz/Christoph Plott, ÖStZ-Spezial, Die

	Besteuerung von Kapitalvermögen nach dem BBG 2011-2014, 2011, S. 131.
<i>Prechtl-Aigner, Babette/Kofler, Georg</i>	Privatstiftungen: Neuerungen bei ausländischen Portfoliodividenden durch das Abgabenänderungsgesetz 2011, ZfS 2011, 107.
<i>Puchinger, Martin/Marschner, Ernst</i>	Die elektronische Begünstigtenmeldung bei Privatstiftungen nach dem PSG – eine Analyse der Auffassung der Finanzverwaltung, FJ 2011, 163.
<i>Puchinger, Martin/Marschner, Ernst</i>	Alt-Begünstigte bis 30. Juni 2011 melden! Die neue Meldeverpflichtung für Privatstiftungen, ZFS 2011, 3.
<i>Puchinger, Martin/Marschner, Ernst</i>	Die elektronische Meldung von Begünstigten von Privatstiftungen – was nun wirklich gilt, ZfS 2011, 112.
<i>Rabl, Christian</i>	Der Letztbegünstigte einer Privatstiftung und die Vererblichkeit seiner Rechtsstellung (insbesondere nach einem Widerruf), JEV 2011, 42.
<i>Reich-Rohrwig, Johannes</i>	Abberufung des Stiftungsvorstandes nach der Novellierung des PSG durch das BBG 2011, ecolex 2011, 419.
<i>Reich-Rohrwig, Johannes/Babinek, Alexander</i>	Geschäftsunfähigkeit von Stiftern, ecolex 2011, 687.
<i>Reiter, Christian/Kulischek, Stefan</i>	Die österreichische Privatstiftung – Gestaltungsinstrument der Nachfolgeplanung auch für deutsche Staatsbürger? (Teil 1), ZfS 2011/1, 11.
<i>Reiter,</i>	Die österreichische Privatstiftung –

<i>Christian/Kulischek, Stefan</i>	Gestaltungsinstrument der Nachfolgeplanung auch für deutsche Staatsbürger? (Teil 2), ZfS 2011/2, 60.
<i>Schumacher, Hubertus</i>	Fruchtgenuss und Begünstigung in der Stiftung, in; FS Günter H. Roth, 2011, S. 757.
<i>Schlager, Stephan</i>	Prüfung der Privatstiftung – Gratwanderung für den Stiftungsprüfer?, VWT 2011, 32.
<i>Zollner, Johannes</i>	Aktuelles zur Begünstigtenmeldung nach § 5 PSG, PSR 2011, 107.
<i>Zollner, Johannes/Weninger, Heinrich</i>	Die Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten einer österreichischen Privatstiftung, PSR 2011, 152.
<i>Zentrum für Stiftungsrecht</i>	Resumée-Protokoll des Workshops „Aktuelle Fragen zum PSG nach der Novelle 2010“, GesRZ 2011, 161.

VI. Neue Literatur: Vereinsrecht (Auswahl)

<i>Friedl, Harald</i>	Gewährung eines zinsenlosen Darlehens nicht notwendigerweise Vereinsstreitigkeit, ecolex 2011, 392.
<i>Glanzer, Christina/Futterknecht, Andreas</i>	Die freiwillige Auflösung des Vereins während eines anhängigen Zivilverfahrens, ecolex 2011, 1108.
<i>Heiss, Raimund</i>	Wartungserlass 2009 zu den Vereinsrichtlinien, RFG 2011/4.
<i>Houf, Herbert</i>	Die Prüfung von Vereinen, persaldo 2011, 31.
<i>Keinert, Heinz</i>	Funktion und Kompetenzen der

- Mitgliederversammlung des Vereins, wbl. 2011, 637.
- Keinert, Heinz* Nichtigkeit und Anfechtbarkeit von Vereinsbeschlüssen, JBl. 2011, 617.
- Keinert, Heinz* Delegiertenversammlung des Vereins, ecolex 2011, 1019.
- Keinert, Heinz* Zwingende Einberufungserfordernisse bei der Mitgliederversammlung des Vereins, GesRZ 2011, 297.
- Krejci, Heinz* Zum Entwurf einer Vereinsgesetznovelle 2011 über die Haftungsbefreiung ehrenamtlicher Organwalter, GeS 2011, 372.
- Reisinger, Johannes* Umbildung/Umgründung von Vereinen und Verbänden, RdW 2011, 72.
- Werdnik, Rainer* Nichtig oder anfechtbarer Vereinsbeschluss Nichtigkeits- und/oder Anfechtungsklage, ecolex 2011, 110.
- 1 OGH, Urt. v. 28.1.2011 – 6 Ob 240/10b, PSR 2011, 84 (*Resch*), ZfS 2011, 28, Zak 2011, 114, EvBl.-LS 2011/78, iFamZ 2011, 153, JEV 2011/19, ZUS 2011, 36 (*Schäfer*), wbl 2011/146, AnwBl 2011, 307, ecolex 2011, 719 RdW 2011, 278, AnwBl. 2011, 447.
 - 2 OGH, Urt. v. 26. 4. 2006 – 3 Ob 217/05s, GesRZ 2006, 196, RdW 2006, 485 (*Hochedlinger*), RdW 2006, 505, ecolex 2006, 651, ZfS 2006, 109 (*Torggler*), ÖJZ-LSK 2006/208, ÖJZ-LSK 2006/212, EvBl. 2006, 812, wbl. 2006/227, JBl. 2007, 110 (*Vollmaier*), ZfS 2007, 3 (*Csoklich*), ZfS 2007, 39 (*Hofmann*); OGH, Urt. v. 26.04.2006 – 3 Ob 16/06h RWZ 2006, 208 (*Wenger*), RdW 2006, 505, ZIK 2006, 143, Jus-Extra OGH-Z 4194, JBl. 2007, 106, RZ 2007, 59 (*Rassi*), RZ 2007, 76, ZfS 2007, 3 (*Csoklich*), ZfS 2007, 39 (*Hofmann*), AnwBl. 2008, 103.
 - 3 Dieser vom OGH im gegenständlichen Kontext verwendete Begriff ist etwas irreführend, da damit ganz offensichtlich nicht die Rechte i.S.d. § 3 Abs. 3 PSG gemeint sind; dazu siehe *Arnold*, Kommentar zum PSG, 2. Aufl. 2007, § 3 Rn. 40.
 - 4 Dem interessierten Leser wird dieser Sachverhalt zu Recht bekannt vorkommen; es war die gleiche Stiftung betroffen wie in Punkt 1.2.

- 5 OGH, Urt. v. 25.5.2007 – 6 Ob 87/07y, Zak 2007, 298, iFamZ 2007 258 (*Fucik*), GesRZ 2007, 349 (*Arnold*), ZfS 2007, 83, ecolex 2007, 772, RdW 2008, 79, NZ 2008, 87, SZ 2007/86.; a.A. für die Anmeldung der Auflösung *Linder*, GesRZ 2006, 11.
- 6 OGH, Urt. v. 24.2.2011 – 6 Ob 195/10k, PSR 2011, 52 (Hochedlinger), PSR 2011, 86, GesRZ 2011, 161 (*Kalss*), JBl. 2011, 321 (*Karollus*), ecolex 2011, 429 (*Rizzi*), ZfS 2011, 68 (*Kalss*), EvBl.-LS 2011/102, GES 2011, 226, GesRZ 2011, 239 (*Torggler*), ZUS 2011, 2, AnwBl. 2011, 355, RdW 2011, 279.
- 7 Zur Rekurslegitimation in diesem Fall G. Kodek, in: Kodek/Nowotny/Umfahrer, Kommentar zum FBG, § 15 Rn. 167 f.; G. Kodek/Zollner, Rechtsschutz der Begünstigten, PSR 2009, 12.
- 8 OGH, Urt. v. 16.2.2006 – 6 Ob 178/05b, ÖJZ-LSK 2006/153, RdW 2006, 439, EvBl. 2006, 605, wbl. 2006/172, NZ 2006, 284, ZfS 2006, 107, ecolex 2006, 910, NZ 2007, 365, AnwBl 2008, 57, SZ 2006/18, HS 37.178; *Arnold* (Fn. 3), § 15 Rn. 132, 137a; G. Kodek (Fn. 7), § 15 Rn. 15 ff.
- 9 Vgl. *Kalss/Zollner*, Vereins- und Stiftungsrecht 2010 – Länderbericht Österreich, S. 211 ff.
- 10 Vgl. *Kalss*, PSR 2009, 108; *Arnold*, GesRZ 2009, 348; *Torggler*, JBl. 2010, 336; *Limberg*, PSR 2010, 19.
- 11 *Briem*, PSR 2010, 56; *Arnold*, GesRZ 2009, 348; *Arnold* (Fn. 3) § 15 Rn. 107; *Micheler*, in: Doralt/Nowotny/Kalss, Kommentar zum PSG, 1995, §§ 15, 16 Rn. 22 ff; *Nowotny*, in: Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Handbuch zum PSG, 1995, 155 f.; G. Nowotny, in: Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen, 2000, S. 160.
- 12 Vgl. Resumee-Protokoll des Workshops „Gestaltungsgrenzen von Stiftungsurkunden der Privatstiftung“, GesRZ 2010, 155 Punkt I.1.3; *Arnold* (Fn. 3), § 15 Rn. 107.
- 13 OGH, Urt. v. 9.9.2011 – 6 Ob 98/11x, PSR 2011, 191, ZfS 2011, 172 (*Oberndorfer*), RdW 2011, 659, JEV 2011, 141.
- 14 OGH, Urt. v. 16.10.2009 – 6 Ob 145/09f, PSR 2009, 99 (*Winner*), PSR 2010, 19 (*Limberg*), GesRZ 2010, 63 (*Kalss*), GesRZ 2009, 348 (*Arnold*), ZfS 2009, 152 (*Eiselsberg*), ZfS 2009, 164 (*Oberndorfer*), ZfS 2009, 192 (*Lauss/Lang*), GeS 2009, 336 (*Mager*), ecolex 2010, 59 (*Reich-Rohrwig*), wbl. 2010/17, NZ 2010, 75, ZFR 2010, 84, ecolex 2010, 254 (*Limberg*), AnwBl 2010, 294, RdW 2009, 840, RdW 2010, 747 (*Nowotny*).
- 15 Weiterführend dazu G. Kodek/Zollner (Fn.7), 12 ff.
- 16 OGH, Urt. v. 11.5.2011 – 7 Ob 5/11b, PSR 2011, 180 (*Kalss/Zwirchmayr*), ZfS 2011, 129.
- 17 OGH, Urt. v. 9. 3. 2006 – 6 Ob 166/05p, ZfS 2006, 76, RdW 2006, 438, GesRZ 2006, 203, JBl. 2006, 521 (*Torggler*), ecolex 2006, 1009, NZ 2006, 347 (*Andrae*), AnwBl. 2008, 10.
- 18 *Kalss/Zwirchmayr*, PSR 2011, 180.
- 19 OGH, Urt. v. 9. 3. 2006 – 6 Ob 166/05p (Fn. 17).

- 20 Zollner, Die Eigennützige Privatstiftung, S. 224 ff.
- 21 Enzinger, JBl 2003, 679.
- 22 Zollner (Fn. 20), S. 226 ff.; Arnold (Fn. 3), § 14 Rn. 24.
- 23 Siehe dazu unten Punkt 1.5.
- 24 OGH, Urt. v. 14.7.2011 – 3 Ob 177/10s, PSR 2011, 183 (Rassi/Zollner), JEV 2011/23, GesRZ 2011, 317 (Wurzer/Foglar-Deinhardstein), ZIK 2011, 200, ZfS 2011, 162 (Karollus), RdW 2011, 659, ecolex 2012, 54 (Rizzi), wbl. 2012/35.
- 25 OGH, Urt. v. 16.6.2011 – 6 Ob 82/11v, PSR 2011, 117 (Hofmann), ZfS 2011, 130 (Oberndorfer), ecolex 2011, 828, GES 2011, 331, wbl. 2011/228, GesRZ 2011, 380 (Hochedlinger), RdW 2011, 658, JEV 2011/28.
- 26 Ausdrücklich aber a.A. Hofmann, GesRZ 2006, 17; Arnold (Fn. 3), § 30 Rn. 14.
- 27 Knirsch, Grundzüge des neuen Privatstiftungsrechtes, ecolex 1993, 729; Arnold (Fn. 3), § 30 Rn. 8, 16.
- 28 Arnold (Fn. 3), § 27 Rn. 28. Siehe dazu auch die E oben Punkt 1.2.
- 29 OGH, Urt. v. 14.7.2011 – 3 Ob 177/10s (Fn. 24).
- 30 Siehe dazu bereits oben Punkt 1.3.
- 31 OGH, Urt. v. 26.4.2006 – 3 Ob 217/05s (Fn. 2).
- 32 OGH, Urt. v. 12.10.2011 – 3 Ob 166/11z, PSR 2012, 28, ZIK 2012, 40, JEV 2012/9, ecolex 2012, 324.
- 33 Siehe oben 1.1.1.
- 34 Rassi, PSR 2011, 183; Foglar-Deinhardstein/Wurzer, GesRZ 2011, 317.
- 35 Siehe dazu bereits oben 1.3.
- 36 OGH, Urt. v. 14.9.2011 – 6 Ob 158/11w, PSR 2011, 192, GES 2011, 444, ZfS 2011, 176 (Hochedlinger), RdW 2012, 23.
- 37 Kritisch etwa Zollner, ÖJZ 2012 (in Druck); Schimka, PSR 2011, 194.
- 38 OGH, Urt. v. 24.11.2011 – 6 Ob 58/11i. PSR 2012, 30, ecolex 2012, 234, JEV 2012/10, GES 2012, 137, RdW 2012, 280; Gruber, Haftung des Vorstands der Privatstiftung, Aufsichtsrat aktuell 2012, 28 f.
- 39 Arnold (Fn. 3), § 17 Rn. 92 ff.
- 40 OGH, Urt. v. 24.11.2011 – 6 Ob 58/11i, AR aktuell 2012, 28 f. (Gruber); OGH, Urt. v. 10.8.2010 – 1 Ob 214/09s, PSR 2010, 196, PSR 2011, 136 (Kalss/Zollner, Judikaturübersicht), GesRZ 2011, 53 (Kalss), GesRZ 2011, 161 (Kalss), ZfS 2010, 165 (Hochedlinger), wbl. 2011/12, RdW 2010, 773, AnwBl. 2011, 489.
- 41 Bundesgesetz, mit dem das Vereinsgesetz 2002 und das Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz geändert werden (Vereinsgesetz-Novelle 2011 – VerGNov 2011) BGBl. I 137/2011.
- 42 EB RV 1503 BlgNR 24. GP 1.
- 43 Krejci, GES 2011, 372; ders., GesRZ 2005, 215.
- 44 EB RV 1503 BlgNR 24. GP 3; Schürz, Vereinsgesetznovelle, Zak 2012/7.
- 45 Ausführlich zur Begriffsdefinition Schürz (Fn. 44), 6 f.

- 46 EB RV 1503 BlgNR 24. GP 3; *Schürz* (Fn. 44), 4.
- 47 *Krejci* (Fn. 42), 215 ff.; *Lehofer/Fucik*, Haftungsprivilegien für Vereinsorgane, ÖJZ 2011/89; *Schürz* (Fn. 44), 7 f.
- 48 EB RV 1503 BlgNR 24. GP 3; *Schürz* (Fn. 44), 8.
- 49 OGH, Urt. v. 22.11.2011 – 4 Ob 99/11d.
- 50 OGH, Urt. v. 10.11.2011 – 2 Ob 105/11x.
- 51 OGH, Urt. v. 4.9.2007 – 4 Ob, ecolex 2007, 938 = JBl. 2008, 51, EvBl. 2008/71 146, Jus-Extra OGH-Z 4401, RdW 2008, 205, SZ 2007/140.
- 52 OGH, Urt. v. 2.7.2009 – 6Ob117/09p, JusGuide 2009/38/6895; OGH, Urt. v. 18.10.2007 – 2 Ob 273/06w, GeS 2007, 436, ecolex 2008, 45 (*Wilhelm*), EvBl. 2008, 189, RdW 2008, 269.
- 53 OGH, Urt. v. 13.12.2011 – 7 Ob 172/11m, JusGuide 2012/08/9709, EvBl-LS 2012/22.
- 54 OGH, Urt. v. 17.8.2011 – 8 Ob 66/11f, ZAK 2011, 338, ecolex 2011, 1007.
- 55 OGH, Urt. v. 28.9.2011 – 7 Ob 119/11t, JusGuide 2012/03/9592.

Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2011*

JANNE SEELIG

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Achilles, Wilhelm-Albrecht</i>	Kirchliche Stiftungen. In: Hüttemann/Richter/W (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 929
<i>Arnold, Arnd</i>	Zusammenlegung, Zulegung, Umwandlungsmaß In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 725–767.
<i>Backert, Wolfram</i>	Anerkennungsbehörden. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 271–274.
<i>Backert, Wolfram</i>	Anerkennungsverfahren. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 275–307.
<i>Brändle, Claus/Rein, Stefan</i>	Das österreichische Vereinsrecht. Rechtliche Gr – steuerliche Aspekte – Vereinsgesetz – Vereinsrichtlinien. 4. Auflage, Wien 2011.
<i>Briem, Robert</i>	Die Novelle zum Privatstiftungsgesetz. In: PSR 6–14.
<i>Büch, Markus</i>	Vermögensauskehrung einer liechtensteinischen an Nachbegünstigte ist erbschaftsteuerpflichtig. Anmerkung zu FG Bremen, Urt. v. 16.6.2010 – 18/10. In: ZEV 2011, S. 152–153.

<i>Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. (Hrsg.)</i>	Stiftungsreport 2011/12 – Auftrag Nachhaltigkei Stiftungen das Klima schützen. Berlin 2011.
<i>Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. (Hrsg.)</i>	Verzeichnis Deutscher Stiftungen. 7. Auflage, B 2011.
<i>Burhoff, Detlef</i>	Vereinsrecht. Ein Leitfaden für Vereine und ihre Mitglieder.8. Auflage, Herne 2011.
<i>Charhon, Francis/Combes, Isabelle</i>	Fondations. Fonds de dotation: Constitution, ges évolution. Lyon 2011.
<i>Daragan, Hanspeter</i>	Die Zurechnung des Vermögens und der Erträge kontrollierten Liechtensteiner Stiftung. In: DB 2 2223–2225.
<i>Dehesselles, Thomas</i>	Bilanzierung und Lizenzierung im Profifußball: Lizenzierungsordnung und UEFA Financial Fair Ausgewählte Themen – ein kritischer Vergleich. Baden 2011.
<i>Dembski, Jan</i>	Gesellschaftsrechtliche Treubindungen von Nichtmitgliedern, insbesondere nachmitgliedsch Treibindungen. In: ZHR 2011, S. 149–156.
<i>Denzel-Trensch, Alexandra</i>	Controlling in Stiftungen. Entwicklung einer Controllingkonzeption für Förder- und Projekträgerstiftungen. Göttingen 2011.
<i>Desens, Marc/Hummel, David</i>	Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der E bei der Auflösung einer Stiftung mit Einkommen Schenkungsteuer. In: DStZ 2011, S. 710–719.
<i>Dingltreiter, Ulrike</i>	Strategiebenchmarking für Umweltstiftungen. Ir 2011, Teil 1: S. 12–17, Teil 2: S. 59–63, Teil 3:

134, Teil 4: S. 167–171, Teil 5: S. 206–210.

- Doll, Reiner-Peter* Grundsätze der Rechnungslegung von Spendensammelnden Organisationen. Zielsetzung, Abgrenzung und Anwendungsfragen des IDW RS HFA 21. I 2011, S. 118–125.
- Droege, Michael* Gemeinnützigkeitsrecht im Wettbewerb – Deterrent der Gemeinwohlförderung im offenen Steuerstaat. Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.) Profit Law Yearbook 2010/2011, Hamburg 2011.
- Drüen, Klaus-Dieter* Unternehmensverbundene Stiftungen und ihre Besteuerung. Düsseldorf 2011.
- Druyen, Thomas/Krimphove, Petra* Philanthropen im Aufbruch. Ein deutsch-amerikanischer Vergleich. Wien 2011.
- Dudde, Kristina* Die Umsatzbesteuerung gemeinnütziger Sportvereine. Frankfurt am Main u.a. 2011.
- Düx, Wiebken* Gesellschaftliches Engagement von Kindern und Jugendlichen. In: FJ SB 2011, S. 65–70.
- Egger, Philipp/Schnurbein, Georg von/Zöbeli, Daniel/Koss, Claus (Hrsg.)* Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen. Handlungsempfehlungen für die Praxis. Basel 2011.
- Eggers, Winfried* Umsatzbesteuerung von Seminaren. In: Verbände 2011, S. 34–36.
- Ehlers, Harald* Die persönliche Haftung von ehrenamtlichen Vereinsvorständen. In: NJW 2011, S. 2689–2690.
- Ehrhardt, Jens* Ehrenamt. Formen, Dauer und kulturelle Grundlagen des Engagements. Frankfurt am Main u.a. 2011.

<i>Ehrke-Rabel, Tina</i>	Ausnahmen und Ermäßigungen bei der Umsatzs Reformbedarf und Reformvorschläge. In: UR 20 415–421.
<i>Eichel, Sophie von</i>	Gläubigerzugriff auf Destinatärrechte. Frankfurt u.a. 2011.
<i>Eiselsberg, Maximilian/Haslwanter, Florian</i>	Privatstiftungsgesetz. Das österreichische Privatstiftungsgesetz idF der PSG-Novelle 2011 2010/111. 2. Auflage, Wien 2011.
<i>Eiselsberg, Maximilian/Haslwanter, Florian</i>	Die Pflicht zur Offenlegung der Begünstigten. In 2011, S. 16–21.
<i>Embacher, Serge</i>	Wenig Staat, zu viel Regierung. Irrungen und W aktueller Engagementpolitik. In: FJ SB 2011, S.
<i>Englisch, Joachim</i>	Ausnahmen und Ermäßigungen bei der Umsatzs Reformbedarf und Reformvorschläge. In: UR 20 401–410.
<i>Englisch, Joachim</i>	Leistungen rechtlich verselbständigter kirchliche im kirchlichen Binnenbereich. In: DStR 2011, S 1696.
<i>Eversberg, Horst/Baldauf, Uwe</i>	Der gemeinnützige Betrieb gewerblicher Art als steuerbegünstigter wirtschaftlicher Geschäftsbet (Zweckbetrieb) einer juristischen Person des öff Rechts. In: DStZ 2011, S. 597–616.
<i>Falk, Hermann</i>	Vermögensanlage. Stiftungsvermögen professio: verwalten – ein Leitfaden. Berlin 2011.
<i>Feick, Martin/Thon, Leopold</i>	Schutz des Vermögens von Familienstiftungen v Zugriff von Gläubigern der Begünstigten. In: ZF S. 404–407.

<i>Förster, Jutta</i>	Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit – Spenden schwer gemacht?, In: BB 2011, S. 663–669.
<i>Förstner-Reichstein, Heike</i>	Übersicht über die Rechtsprechung zum GenG d 2010. In: ZfgG 2011, S. 316–327.
<i>Frankenberger, Wilhelm/Gschrey, Erhard/Bauer, Heinrich</i>	Der Aufsichtsrat der Genossenschaft. Ein Leitfa die Praxis. Wiesbaden 2011.
<i>Friedrich, Till</i>	Die Anlage des Stiftungsvermögens. Baden-Bad
<i>Fröhlich, Martin/Strauf, Hendrik</i>	Die Abstellpflicht der FIFA. Regelungsbedarf u Handlungsansätze. In: SpuRt 2011, S. 102–106.
<i>Gantenbrink, Matthias</i>	Zum Doppelsitz von Stiftungen. In: Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungs Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2011, S. 137–
<i>Gantenbrink, Matthias</i>	Die hoheitliche Beendigung der Stiftung durch d Stiftungsbehörde. Zur Aufhebung und Zusammen von Stiftungen. Frankfurt am Main 2011.
<i>Gerisch, Evelyn/Rupp, Thomas</i>	Umsatzsteuerpflichtige Pensionspferdehaltung d einen gemeinnützigen Reitsportverein. In: DStR 2378–2381.
<i>Gersch, Eva-Maria</i>	Spenden und mehr – neue Verwaltungsanweisu Gemeinnützigkeitsrecht. In: AO-StB 2011, S. 30
<i>Gilberg, Anika</i>	Die Förderung gemeinnütziger Körperschaften d öffentliche Aufträge und Dienstleistungskonzess eine Reformüberlegung angesichts der Beihilfeneigenschaft von Steuervergünstigungen öffentlichen Zuwendungen. Baden-Baden 2011.
<i>Gotthardt, Jens Eric/Schütze, Alexandra</i>	Vereine und Umsatzsteuer. Die umsatzsteuerlich Behandlung von Vereinsmitgliedsbeiträgen in

	Deutschland. In: NZG 2011, S. 1406–1411.
<i>Grambow, Tobias</i>	Das Anstellungsverhältnis von Organen und Geschäftsführern mit Vereinen und privaten Stiftungen. München 2011.
<i>Gräwe, Daniel</i>	Leitung und Kontrolle – Der Deutsche Corporate Governance Kodex und Nonprofit Organisationen. Hamburg 2011.
<i>Griep, Heinrich/Renn, Heribert</i>	Das Recht der Freien Wohlfahrtspflege. Grundlagen und Perspektiven. Freiburg im Breisgau 2011.
<i>Günther, Karl-Heinz</i>	Spende nur bei unentgeltlicher Zuwendung. Anr. zu FG Münster 14 K 1789/08 E v. 13.12.2010. IZ 2011, S. 70.
<i>Haas, Ulrich/Hoßfeld, Anne</i>	Kurzkomentar zu BGH, Beschl. v. 21.6.2011 - 12/10 (Genossenschaft, Insolvenz, Verbandsprüfung). EWiR 2011, S. 595–596.
<i>Haas, Ulrich/Vogel, Oliver</i>	§ 35 BGB als Restrukturierungshindernis für Sportverbände. In: SpuRt 2011, S. 50–53.
<i>Hackenberg, Helga/Empter, Stefan (Hrsg.)</i>	Social Entrepreneurship – Social Business: Für eine neue Gesellschaft unternehmen. Wiesbaden 2011.
<i>Hallerbach, Christian</i>	Besteuerung ausländischer Familienstiftungen. Saarbrücken 2011.
<i>Hasenpflug, Thomas</i>	Stand der Einführung neuer Corporate Governance Strukturen in deutschen Non-Profit-Organisationen. Vorbild des US Sarbanes-Oxley Acts. In: npoR 2011, S. 11–15.
<i>Heermann, Peter W.</i>	Ambush Marketing bei Sportveranstaltungen. Erscheinungsformen, Abwehrmöglichkeiten gegen den verbleibenden Freiraum für assoziative

	Werbemaßnahmen, Auswirkungen auf den Wettbewerb und Erwägungen de lege ferenda. Stuttgart u.a. 2011, S. 11–12.
<i>Heiden, Uwe an der</i>	Altruismus und Hirnforschung. In: Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungsjahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2011, S. 9–26.
<i>Heidenbauer, Sabine</i>	Charity Crossing Borders: The Fundamental Free Influence on Charity and Donor Taxation in European Countries. Alphen aan den Rijn 2011.
<i>Hepperle, Tilman</i>	Stiftungen als Instrumente zur Lösung von Schnittstellenkonflikten in Familienunternehmen – empirische Untersuchung. Lohmar 2011.
<i>Hettrich, Eduard/Pöhlmann, Peter/Gräser, Bernd/Röhrich, Roland/Fandrich, Roland/Bloehs, Andreas/Bloehs, Joachim (Hrsg.)</i>	Genossenschaftsgesetz. München 2011.
<i>Heuel, Markus</i>	Die unselbständige Stiftung im Steuerrecht. In: Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungsjahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2011, S. 127–138.
<i>Heuser, Paul J./Frye, Bernd</i>	Die deutsche Familienstiftung – steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten für Familienvermögen. In: Die Stiftung. 2011, S. 983–994.
<i>Hille, Sven Alexander/Mühlbrandt, Hanno</i>	Steuerliche Privilegierung von Maßnahmen zu Gunsten von Katastrophenopfern in Japan. In: BB 2011, S. 1249–1250.
<i>Hillgruber, Christian</i>	Anmerkung zu BVerfG, Beschl. v. 19.7.2011 – 1 BvR 1111/10.

- 1916/09. In: JZ 2011, S. 1118–1121.
- Hippel, Thomas von* Zweckänderungen. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 661–670.
- Hippel, Thomas von* Sonstige Satzungsänderungen. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 691–706.
- Hoffmann, Jakob* Zusammenlegung und Zulegung rechtsfähiger Stiftungen. Frankfurt am Main u.a. 2011.
- Holt, Thomas von/Koch, Christian* Stiftungssatzung. Beck'sche Musterverträge, 86. Auflage, München 2011.
- Homm, Thomas* Vermögensverwaltung durch kirchliche Stiftung. Nachhaltige Kapitalanlage. In: Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungsrecht, 1. Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2011, S. 105–115.
- Hosp, Thomas/Langer, Matthias* Die liechtensteinische Familienstiftung: Nischer oder ernstzunehmende Alternative für den deutschen Investor? In: BB 2011, S. 1948–1954.
- Howald, Christine* Der Fall Nicolas Fouquet. Mäzenatentum als Mittel politischer Selbstdarstellung 1653–1661. Oldenburg 2011.
- Hushahn, Johannes* Des Pudels Kern der Verbrauchsstiftung und die Gretchenfrage ihres Vermögensstocks. Zur zivilspendenrechtlichen Behandlung der Verbrauchsstiftung. In: npoR 2011, S. 73–78.
- Hüttemann, Rainer* Dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 341–355.
- Hüttemann, Rainer* Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung und

- Vermögensumschichtung. In:
Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.),
Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 357–390.
- Hüttemann, Rainer* Ertragsverwendung und Rücklagenbildung. In:
Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.),
Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 435–448.
- Hüttemann, Rainer* Anmerkung zu EuGH, Urt. v. 16.6.2011 – C-10/
(Betriebsausgaben ausschließlich für Zuwendung
ansässige Forschungs- und Bildungseinrichtungen
europarechtswidrig). In: EuZW 2011, S. 641–64
- Hüttemann,
Rainer/Rawert, Peter* J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerliche
Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebenge
Buch 1: Allgemeiner Teil, §§ 80-89 (Stiftungsrec
Berlin 2011.
- Hüttemann,
Rainer/Rawert,
Peter/Schmidt,
Karsten/Weitemeyer,
Birgit (Hrsg.)* Non Profit Law Yearbook 2010/2011. Das Jahr
Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der No
Organisationen. Hamburg 2011.
- Hüttemann,
Rainer/Schauhoff,
Stephan* Der BFH als Wettbewerbshüter. Neue Rechtspre
zum steuerbegünstigten Zweckbetrieb. In: DB 2
319–325.
- Hüttemann,
Rainer/Richter,
Andreas/Weitemeyer,
Birgit (Hrsg.)* Landesstiftungsrecht. Köln 2011.
- Illingworth,
Patricia/Pogge,
Thomas/Wenar, Leif* Giving Well. The Ethics of Philanthropy. Oxford
2011.
- Ismer, Roland/Keyser,* Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. Aktu

- Anna-Katharina* Entwicklungen und gesetzgeberische Handlungs
In: UR 2011, S. 81–91.
- Jahn, Andreas/Oppel,
Florian* Destinatszahlungen einer Familienstiftung stelle
Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. In: DB 201
1187–1189.
- Jakob, Dominique* Bedeutung des Stifterwillens. In:
Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.),
Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 161–189.
- Jakob, Dominique* Kollisionsrecht. In: Hüttemann/Richter/Weiteme
(Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 191
- Jakob,
Dominique/Büch,
Markus* Intertemporales Recht und Altstiftungen. In:
Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.),
Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 229–248.
- Jakob,
Dominique/Büch,
Markus* Verweisungen auf das Bundesrecht. In:
Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.),
Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 249–270.
- Jakob, Dominique/Uhl,
Matthias* Vereins- und Stiftungsrecht 2010 – Länderberic
Schweiz. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weiter
(Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2010/2011, F
2011, S. 199–209.
- Jakob,
Dominique/Messmer,
Karin/Picht,
Peter/Studen, Goran* Verein – Stiftung – Trust. Entwicklungen 2010.
2011.
- Jakob,
Dominique/Studen,
Goran* Die liechtensteinische Stiftung in der aktuellen c
Zivilrechtsprechung. In: npoR 2011, S. 4–10.
- Jakob, Gisela* Freiwilligendienste zwischen Staat und Zivilges
In: Soziale Arbeit 2012, S. 461–469.

- Janitzki, Axel* Stiftungen und ethisches Investment. In: Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungs- Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2011, S. 91–9.
- Kalss, Susanne/Zollner, Johannes* Vereins- und Stiftungsrecht 2010 – Länderbericht Österreich. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weil (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2010/2011, F 2011, S. 211–228.
- Keinert, Heinz* Mitgliederversammlung des Vereins. Wien 2011
- Kessler, Wolfgang/Müller, Matthias* Zahlungen einer Familienstiftung an Familienan als Einkünfte aus Kapitalvermögen – Schuldner Kapitalertragsteuer. In: DStR 2011, S. 614–616.
- Kindler, Cornelia* Möglichkeiten und Grenzen der Umwandlung ei gemeinnützigen Vereins in einen „steuerpflichti Gewerbebetrieb“. In: FR 2011, S. 411–420.
- Kirchhain, Christian* Privatnützige Zuwendungen gemeinnütziger Körperschaften. Möglichkeiten und Grenzen vor Hintergrund des Gebots der Vermögensbindung Überlegungen im Anschluss an BFH v.12.10.20 59/09, FR 2011, 317. In: FR 2011, S. 640–648.
- Kitzmann, Lars Michael* Ungeahnte Gratwanderung zwischen organisiert Kriminalität und Gemeinnützigkeit. Genehmigungsvoraussetzungen einer Tombola f Vereinsfeste. In: ZStV 2011, S. 94–99.
- Klaßmann, Ralf/Siebenmorgen, Jörg/Notz, Ursula* Die Besteuerung der Krankenhäuser. 4. Auflage. Düsseldorf 2011.
- Klümper-Neusel, Claudia* Destinatszählungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Stiftung. Zugleich Anmerkung zu BFH, U. v. 14.07.2010 – X R 62

	StiftungsBrief 2011, S. 6–8.
<i>Klümper-Neusel, Claudia</i>	Grenzüberschreitende Leistungen: So werden sie gemeinnützigen Stiftungen besteuert. In: Stiftung 2011, S. 47–51.
<i>Klümper-Neusel, Claudia</i>	Steuervereinfachungsgesetz 2011: Negative Auswirkungen auf das Spendenrecht. In: Stiftung 2011, S. 130–133.
<i>Klümper-Neusel, Claudia</i>	Zuwendungen an ausländische Organisationen:] regelt Nachweis für den Spendenabzug. In: Stift 2012, S. 148–150.
<i>Koehler, Sebastian</i>	Das Kollisionsrecht der Stiftungen aus Sicht des Internationalen Privat- und Verwaltungsrechts. M 2011.
<i>Köhler, Stefan</i>	Steuerrechtliche Aspekte bei der formellen Privat steuerbegünstigter kommunaler Betriebe gewerb am Beispiel von Krankenhäusern. Das Spannung zwischen dem ertragsteuerlichen Grundsatz der Vermögensbindung und Grunderwerbsteuer als Privatisierungshindernis?Frankfurt am Main u.a.
<i>Kohlhepp, Ralf</i>	Konkurrentenklagen im Umsatzsteuerrecht – Ho Bereich von Körperschaften des öffentlichen Re Relevanz von Wettbewerbsbeziehungen. In: DS S. 145–151.
<i>Koller, Thomas</i>	Der Drehstangen-Tischfussball („Töggele“) im Steuerrecht. In: npoR 2011, S. 15–16.
<i>Kort, Michael</i>	Die Bedeutung von Unternehmensgegenstand und Gesellschaftszweck einer AG bei Auslagerung v Geschäftsbereichen auf gemeinnützige Gesellsch NZG 2011, S. 929–932.
<i>Kraft, Cornelia/Kraft,</i>	Besteuerung von Familienstiftungen und ihren

<i>Gerhard</i>	Destinatären. In: SteuerStud 2011, S. 712–719.
<i>Kraft, Gerhard</i>	Praxiskonsequenzen der Klärung von Grundsatz durch die jüngere BFH-Rechtsprechung zur Bes bei Stiftungen. In: ZStV 2011, S. 201–205.
<i>Kraft, Gerhard/Kraft, Cornelia</i>	Führung eines steuerlichen Einlagenkontos durch privatnützige Stiftungen. In: DStR 2011, S. 1837
<i>Krause, Nils/Kindler, Esther</i>	Brauchen wir neue Rechtsformen für NPO's: UC Profit Limited, Europäische Privatgesellschaft, wirtschaftlicher Verein oder kleine Genossenschaft? Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Profit Law Yearbook 2010/2011, Hamburg 2011 104.
<i>Krause, Nils/Grigoleit, Matthias</i>	Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im 2010 in Deutschland. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.), Profit Law Yearbook 2010/2011, Hamburg 2011 197.
<i>Krause, Nils/Gräwe, Daniel</i>	Die Übertragung von Corporate-Governance-Maßnahmen auf Nonprofit-Organisationen. Möglichkeiten und Grenzen. In: ZCG 2011, S. 172–178.
<i>Kreutz, Marcus</i>	D & O-Versicherung und Informationsasymmetrie im Verein. Wer entscheidet über den Abschluss und den Selbstbehalt? In: ZStV 2011, S. 46–50.
<i>Krimmer, Holger/Priemer, Jana</i>	Zivilgesellschaft in Deutschland – eine Standortbestimmung in Zahlen. In: FJ SB 2011, S. 114.
<i>Krimmer, Holger/Priemer, Jana</i>	Vermessung der Zivilgesellschaft: Ziel und Umfang. In: ZStV 2011, S. 188–190.
<i>Kronawitter, Martin</i>	Die Unternehmereigenschaft einer juristischen Person

- öffentlichen Rechts. BFH bestätigt die gemeinschaftsrechtskonforme Rechtsauslegung. Bereich der Vermögensverwaltung (BFH v. 15.4 R 10/09). In: KStZ 2011, S. 181–188.
- Kronberg, Marie* Voraussetzungen und Grenzen der Bindung von Sportverbänden an die Europäischen Grundfreiheiten. Berlin 2011.
- Kühl, Rainer* Buchbesprechung: Beiträge der genossenschaftlichen Selbsthilfe zur wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung. Bericht der XVI. Internationalen Genossenschaftswissenschaftlichen Tagung 2009. In: ZögU 2011, S. 111–114.
- Kurz, Tilo/Elger, Susanne/Mareck, Claudia* Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege. Aktuelle steuerrechtliche Entwicklungen in Theorie und Praxis. In: ROTE zum Magazin Stiftung&Sponsoring 3/2011.
- Lang, Johann/Weidmüller, Ludwig* Genossenschaftsgesetz. 37. Auflage, Berlin 2011.
- Langer, Andreas/Schröer, Andreas (Hrsg.)* Professionalisierung im Nonprofit Management. Wiesbaden 2011.
- Lechner, Eduard* Grundstücksveräußerung durch Privatstiftungen. 2011, S. 110–114.
- Lehmann, Joachim* Der ehrenamtliche Vereinsvorstand. Aufgaben – Rechte. 3. Auflage, Fritzlar 2011.
- Lennert, Philipp/Blum, Hans Christian* Der Durchgriff durch ausländische Stiftungen auf das deutsche öffentliche Recht – Eine Anmerkung zum Beschluss des OLG Düsseldorf vom 30.4.2010, I-22 U 126. In: IStR 2011, S. 492–496.

- Leuschner, Lars* Das Konzernrecht des Vereins. Tübingen 2011.
- Leuschner, Lars* Der eingetragene Verein im System des körperschaftsrechtlichen Gläubigerschutzes. In: 2011, S. 787–826.
- Liebl, Klaus* Gemeinnützigkeit in der zivilgesellschaftlichen Perspektive. Die Relation von Zivilgesellschaft und steuerlicher Gemeinnützigkeit. München 2011.
- Limberg, Clemens* Zur Vorstandsvergütung. In: PSR 2011, S. 166–
- Linge, Matthias* Gläubigerschutz im Vereinsrecht. Eine Untersuchung des nicht rechtsfähigen wirtschaftlichen Verein und eingetragenen Verein. Hamburg 2011.
- Martini, Mario* Kommunale Stiftungen. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 849–927.
- Marx, Franz
Jürgen/Thomalla,
Natalie* Gemeinnützige Stiftungen. In: SteuerStud 2011, 305.
- Mecking,
Christoph/Zink,
Susanne* Personal und Stiftungen. Zur erfolgreichen Führung von Nonprofit-Organisationen in herausfordernden Zeiten. ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 2/2011.
- Melicharek, Peter* Beratungsverträge mit Mitgliedern des Stiftungsrats. Kommt es zu einer analogen Anwendung des § 12 AktG auf Privatstiftungen? In: PSR 2011, S. 106.
- Meraï,
Karolina/Metzner-
Kläring,
Juliane/Schröder,
Susanne/Sütterlin,* Denken fördern. Thinktanks als Instrumente wirkungsvoller Stiftungsarbeit. Berlin 2011.

Sabine

- Meurer, Thomas* Die jüngste Rechtsprechung zur Umsatzsteuerfreiheit von Heilbehandlungsleistungen. In: DStR 2011, S. 9
- Meyn, Barbara* Kooperationen zwischen Gemeinnützigen – Ein steuerlicher Überblick. Teil 1: Unterstützung An Ressourcenüberlassung, Dienstleistungen. In: nF S. 112–118.
- Meyn, Christian* Auflösung der Stiftung. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 707–718.
- Meyn, Christian* Vermögensanfall. In: Hüttemann/Richter/Weiter (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 719
- Mirbach, Niklas* Stiftungszweck und Gemeinwohlgefährdung. C 2011.
- Moshhammer, Harald* Immobilienveräußerungen von Privatstiftungen: Übergangsbestimmungen verfassungskonform? 2011, S. 176–180.
- Moshhammer, Harald* Sonderfragen zur Substanzauszahlung bei (Privat-)Stiftungen. Problembereiche im „maßgeblichen und im „Substanz-Evidenzkonto“ aufgedeckt. In 2011, S. 30–34.
- Müller, Katharina/Saurer, René* Der Minderjährige als Stifter. Die minderjährige Nachkommen als Teil der Familienstiftung. In: I 2011, S. 9–14.
- Müller, Thorsten* Die Stiftung und verwandte Rechtsinstitute. In: I (Hrsg.), Formularbuch Vermögens- und Unternehmensnachfolge. Zivilrecht – Gesellschaftsrecht – Steuerrecht, München 2011, S. 1025–1198.
- Müller-Michaels,* Muss sich Ethik lohnen? Wider die ökonomistische

<i>Olaf/Ringel, Wiebke</i>	Rechtfertigung von Corporate Social Responsibility AG 2011, S. 101–113.
<i>Munsch, Chantal</i>	Engagement und Ausgrenzung – theoretische Zugänge zur Klärung eines ambivalenten Verhältnisses. In: <i>Stiftungsrecht</i> 2011, S. 48–55.
<i>Muscheler, Karlheinz (Hrsg.)</i>	Stiftungsrecht. Gesammelte Beiträge. 2. Auflage. Baden 2011.
<i>Musil, Andreas</i>	Steuerliche Fragen der Gesundheitsreform. Teil 1: Versorgungsformen. Tübingen 2011.
<i>Nowak, Martin/Highfield, Roger</i>	Super Cooperators. Evolution, Altruism and Human Behaviour or Why We Need Each Other to Succeed. Edinburgh u.a. 2011.
<i>Olbing, Klaus</i>	Die Berücksichtigung von Einkommen der Organgesellschaft bei dem Höchstbetrag für den Spendenabzug beim Organträger. Von der Kritik und dem gesunden Menschenverstand des Anwalts Binnewies/Spatscheck (Hrsg.), Festschrift für M. Streck, Köln 2011, S. 121–129.
<i>Oser, Peter/Kopf, Andreas</i>	Konzernrechnungslegungsfrist von Stiftungen nach BilMoG? Das Beispiel der Carl-Zeiss-Stiftung. In: <i>Stiftungsrecht</i> 2011, S. 159–163.
<i>Pauli, Rudolf</i>	Der Vorstand im Verein. In: <i>ZStV</i> 2011, S. 41–44.
<i>Pauli, Rudolf</i>	Die Ehrenamtszuschale als Vergütung für Mitglieder von Vereinsvorständen. In: <i>ZStV</i> 2011, S. 8–12.
<i>Pauli, Rudolf</i>	Steuerrechtliche Auswirkungen auf Stifterebene bei Errichtung einer Stiftung. In: <i>FR</i> 2011, S. 600–606.
<i>Pauls, Alexandra</i>	Gemeinnützige Stiftungen und Vereine im Umsatzsteuerrecht. In: <i>ZStV</i> 2011, S. 17–22.

- Piltz, Detlev J.* Erbschaftsteuerliche Neuorientierung bei Familienstiftungen? In: ZEV 2011, S. 236–240.
- Piper, Bernd* Die Haftung für Organe nach § 31 BGB. In: JuS 490–493.
- Piper, Bernd* Die Haftung von ehrenamtlich tätigen Organen i BGB. Anwendungsbereich und Regelungsgehalt Vorschrift. In: WM 2011, S. 2211–2216.
- Priller, Eckhard* Zivilengagement. Herausforderungen für Gesellschaft und Politik und Wissenschaft. Berlin 2011.
- Rabl, Christian* Der Letztbegünstigte einer Privatstiftung und die Vererblichkeit seiner Rechtsstellung (insbesondere bei einem Widerruf). In: JEV 2011, S. 42–48.
- Rawert, Peter* Stiftungsverzeichnisse. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 309–329.
- Rawert, Peter* Vertretungsbescheinigungen und Auskunftserteilung. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 331–340.
- Rawert, Peter* Die Stiftungsersatzformen – GmbH, Verein, AG und unselbständige Stiftung. In: Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungsrecht, 5. Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2011, S. 27–51.
- Reich, Manfred* Die einkommensteuerliche Behandlung der einer gemeinnützigen Stiftung auferlegten Rentenverpflichtung beim Empfänger. In: DStR 2011, S. 1742–1745.
- Reschke, Dennis* § 31 a BGB – ein neuer Anwendungsfall der gesetzlichen Gesamtschuld. In: DZWIR 2011, S. 403–407.
- Reuter, Dieter* Anwendungsbereich des Landesstiftungsrechts.

- Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.),
Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 99–133.
- Reuter, Dieter* Begriffsbestimmungen und Statusklärung. In:
Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.),
Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 135–159.
- Reuter, Dieter* Die öffentlichrechtliche Stiftung. In:
Schliesky/Ernst/Schultz (Hrsg.), Die Freiheit des
Menschen in Kommune, Staat und Europa. Festschrift
Edzard Schmidt-Jortzig. Heidelberg u.a. 2011, S.
799.
- Reuter, Dieter* Der funktionale Stiftungsbegriff – ein Meilenstein
stiftungsrechtlichen Diskussion? In:
Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.),
Profit Law Yearbook 2010/2011, Hamburg 2011,
84.
- Richter, Andreas* Vermögensanlage. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer
(Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 391
- Richter,
Andreas/Gollan,
Katharina* Privatnützige Stiftungen. In:
Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.),
Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 823–847.
- Rindt, Susanne/Klein,
Ludger/Klein, Ansgar* Zu viel Zivilgesellschaft? Soziale Arbeit und
bürgerschaftliches Engagement. In: FJ SB 2011,
- Ritter, Gabriele* Stiftung als Bauherr: So gelingt das Bauvorhaben
StiftungsBrief 2011, S. 170–174.
- Ritter, Gabriele* Verlust der Gemeinnützigkeit und ihre Folgen. In:
StiftungsBrief 2011, S. 43–46.
- Röcken, Michael* Prüfungsrecht der Registergerichte in Vereins- und
ZStV 2011, S. 105–107.
- Rohde,* Verdeckte Gewinnausschüttungen in der gemeinnützigen

<i>Andreas/Knobbe, Carl-Christian</i>	GmbH: die uneigennützige und selbstlose Mittelverwendung als Steuerfalle. In: GmbH-St 2011, S. 261–265.
<i>Rolf, Christian/Hautkappe, Andreas/Schmidt-Ehemann, Stephanie</i>	Entscheidung über Vorstandsvergütung in der Genossenschaft nur noch im Aufsichtsratsplenar NZG 2011, S. 129–130.
<i>Römer, Stephan</i>	Übertragung von Vermögensgegenständen aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. In: StiftungsE 2011, S. 134–137.
<i>Römer, Stephan/Lang, Susanne</i>	Corporate Governance: Für Stiftungen von stetig wachsender Bedeutung. In: StiftungsBrief 2011,
<i>Römermann, Volker</i>	Einsichtsrecht von Vereinsmitgliedern in die Mitgliederliste. In: NZG 2011, S. 56–59.
<i>Roth, Gregor</i>	Rechtsstellung der Organe. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 449–534.
<i>Roth, Gregor</i>	Verwaltungskosten und Vergütung. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 535–570.
<i>Roth, Gregor</i>	Vertretungsbescheinigungen für Stiftungsorgane Grundlage und Reichweite ihres Verkehrsschutz NotBZ 2011, S. 244–253.
<i>Roth, Hans-Peter</i>	Die Abzugsfähigkeit von Spenden ins EU-/EWR Ausland. In: SteuerStud 2011, S. 553–558.
<i>Rothemann, Leander</i>	Holdingstrukturen und Gemeinnützigkeitsrecht. 2011.
<i>Rotter, Markus/Spörl, Viola</i>	Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen. Grund Gesetzgebung, Handlungsoptionen. In: SteuerSt

S. 489–496.

- Rulle, Oliver* Die gemeinnützige eingetragene Genossenschaft Leitfadens zur Ausgestaltung als steuerbegünstigte Körperschaft. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 4/2011.
- Sach, Martin* Stiftung und Vermögensverwaltung: Erfolgreich Wandern auf schmalen Grat. In: StiftungsBri S. 33–36.
- Sandberg, Berit* Stiftungen im Visier der Nationalen Engagement – Engagementpolitische Erwartungen und sektor Wirklichkeit. In: ZStV 2011, S. 81–87.
- Sandberg, Berit* Stiftungen als Trabanten der Engagementpolitik? Versuch der Quangoisierung des Stiftungswesens die Nationale Engagementstrategie. In: FJ SB 2011, S. 90–96.
- Sauer, Jörg/Richter, Elke* Nichterfüllung steuerlicher Pflichten: Nicht immer der Verlust der Gemeinnützigkeit. In: StiftungsE 2011, S. 225–228.
- Scheffer, Simone* Fallstricke bei der Einberufung und Durchführung Mitgliederversammlungen. In: DStR 2011, S. 20.
- Scheibe, Birgit* Auswirkungen des Kontopfändungsschutzes auf Auszahlung von Stiftungsmitteln. In: ZStV 2011, S. 138.
- Scheibe, Birgit* Auswirkungen des Kontopfändungsschutzgesetzes auf Auszahlung von Stiftungsmitteln. In: Sozialrech 2011, S. 217–219.
- Schewe, Markus/Wixmerten, Gunnar* Die Abberufung von Mitgliedern des Stiftungsvorstandes – Möglichkeiten und Grenzen. In: Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungsrecht 2011, S. 1–10.

	Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2011, S. 143–
<i>Schiffer, K. Jan</i>	Insolvenzgefahr für Stiftungen aus Sicht der Praxis. In: NWB 2011, S. 3052.
<i>Schiffer, K. Jan/Pruns, Matthias</i>	Stiftungssteuerrecht im Randbereich: „Vorstiftung“ – schlicht privatnützige Stiftung und Familienstiftung. In: Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungsrecht, Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2011, S. 107–
<i>Schiffer, K. Jan/Pruns, Matthias</i>	Die Verbrauchsstiftung – ein Widerspruch in sich selbst. In: StiftungsBrief 2011, S. 28–33.
<i>Schiffer, K. Jan/Pruns, Matthias</i>	Stiftung und „Vorstiftung“. In: NWB 2011, S. 1264.
<i>Schiffer, K. Jan/Pruns, Matthias</i>	Unselbständige Stiftungen: Vermögensverwaltung und Genehmigungspflicht nach dem KWG. Ein Blick auf die Grundlagen und ein gelöstes (Schein-)Problem! In: NWB 2011, S. 78–82.
<i>Schiffer, K. Jan/Pruns, Matthias</i>	Unternehmensnachfolge mit Stiftungen. Ein ganz besonderes Rezept. In: ROTE SEITEN zum Management der Stiftung&Sponsoring 5/2011.
<i>Schlüter, Andreas</i>	Stiftungsrecht. München 2011.
<i>Schmidt, Karsten</i>	Das Recht der Mitgliedschaft. Ist „korporatives“ Recht passé? In: ZGR 2011, S. 108–135.
<i>Schmitz, Martin/Erdbrügger, Andreas/Liegmann, Bastian</i>	Reform der Umsatzbesteuerung des öffentlichen gemeinnützigen Sektors. In: DStR 2011, S. 1157
<i>Schnurbein, Georg von/Schönenberg,</i>	Legal Forms of Civil Society Organizations as a Governance Problem: The Case of Switzerland.

- Daniela* 2011, S. 90–101.
- Scholderer, Frank* Beschließende Aufsichtsratsausschüsse und Zus für die Vorstandsvergütung bei eingetragenen Genossenschaften. In: NZG 2011, S. 528–533.
- Schönenberg, Daniela* Venture Philanthropy – Haftung von Stiftungen Strategieberatung am Beispiel des Schweizer Re Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.) Profit Law Yearbook 2010/2011, Hamburg 2011 158.
- Schönenberg, Daniela* Venture Philanthropie – Zulässigkeit und haftungsrechtliche Konsequenzen für Schweizer Stiftungen und deren Organe. Basel 2011.
- Schönenberg, Daniela/Schnurbein, Georg von* Was macht die Attraktivität eines Stiftungsstand In: ZStV 2011, S. 87–94.
- Schröder, Rainer* Stiftungen der öffentlichen Hand. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 1041–1072.
- Schulte, Martin* Funktion und Aufgabe der Stiftungsaufsicht. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 769–791.
- Schulte, Martin* Maßnahmen der Stiftungsaufsicht. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 793–822.
- Schurr, Francesco A.* Stiftung und System des Gemeinnützigkeitsrech Fürstentum Liechtenstein. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.) Profit Law Yearbook 2010/2011, Hamburg 2011 136.
- Schurr, Francesco A.* Die Rechtsstellung der Begünstigten im

- liechtensteinischen Trustrecht. In: PSR 2011, S.
- Seeger, Andreas/Thier, Christoph* Cash Pooling – Ein sinnvolles Finanzinstrument
Nutzung von Kostensenkungspotenzialen auch in
gemeinnützigen Konzern. In: DStR 2011, S. 184
- Seelig, Janne* Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 20
Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.),
Profit Law Yearbook 2010/2011, Hamburg 2011
261.
- Seibt, Christoph H.* Unternehmensmitbestimmungsrechtliche
Konzernzurechnung bei Einschaltung von Stiftun-
KG und paritätischen Beteiligungsunternehmen.
Anmerkung zu LG Dortmund v. 25.03.2010 – 18
AktE – (Edeka). In: ZIP 2011, S. 249–256.
- Seidel, Karsten* Gesetzgeber plant weitere Einschränkung des
Spendenabzugs. Zur geplanten Neufassung des §
5b Satz 2 EStG. In: ErbStB 2011, S. 117–120.
- Siebenhüter, Anton* Steuerfreie Stipendien von EU-Organisationen.
Anmerkung zu BFH X R 33/08 v. 15.09.2010. In:
2011, S. 57–58.
- Silberer, Günther* Reputation durch unternehmensnahe Stiftungen.
komplexes System guter Taten und ihrer Wirkung
ZStV 2011, Teil 1: S. 138–142, Teil 2: S. 138–1
- Spiegel, Harald* Buchführung und Haushaltsvoranschlag. In:
Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.),
Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 571–595.
- Spiegel, Harald* Jahresrechnung und Vermögensübersicht. In:
Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.),
Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 597–623.
- Spiegel, Harald* Verbale Berichterstattung, Tätigkeitsbericht. In:
Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.),

- Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 625–636.
- Spiegel, Harald* Informationsrecht, Vorlage und Prüfung des Rechenschaftsberichts. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 637–659.
- Sprecher, Thomas/Egger, Philipp/Janssen, Martin* Swiss Foundation Code 2009. Principles and Recommendations for the Establishment and Management of Grant-making Foundations. Bas
- Sprengel, Rainer* Empirische Studien zur Zivilgesellschaft. Stifur Bibliotheken, Internet. Berlin 2011.
- Steiner, Axel* Die „sportliche Veranstaltung“ im Umsatzsteuer SpuRt 2011, S. 144–146.
- Sterzinger, Christian* Besteuerungslücke beim Leistungsbezug der öff Hand. In: UR 2011, S. 205–213.
- Stöber, Kurt/Otto, Dirk-Ulrich* Handbuch zum Vereinsrecht. Köln 2011.
- Stopper, Martin/Lentze, Gregor (Hrsg.)* Handbuch Fußball-Recht. Rechte – Vermarktun Organisation. Berlin 2011.
- Storg, Peter* Die Beteiligung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts an Personengesellschaften. I 2011, S. 784–789.
- Strachwitz, Rupert Graf* Eine Initiative für mehr Transparenz. In: npoR 2 1–4.
- Strachwitz, Rupert Graf* Geht alle Staatsgewalt vom Volke aus? Aktuelle Überlegungen zum Prinzip der Subsidiarität. In: 2011, S. 109–112.
- Strachwitz, Rupert Graf* Stiftungen sind populär – sind sie auch legitim? 2011, S. 1–8.

- Strugalla, Ingo (Hrsg.)* Stiftungen in der Metropolregion Rhein-Neckar. Impulsgeber bürgerschaftlicher Verantwortung. SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 6/2
- Studen, Goran* Die Dachstiftung. Das Tragen und Verwalten von Unterstiftungen unter dem Dach einer selbständigen Stiftung. Basel 2011.
- Stuhr, Hans-Jürgen
Graf von/Walz, Sabine* Krankentransportleistungen und dafür erforderliche Vorhaltemaßnahmen. Umsatzsteuerrechtliche Bestimmungen nach nationalem Umsatzsteuerrecht sowie unionsrechtlichen Richtlinienvorgaben. In: UR 2011, 525–531.
- Stumpf, Christoph/Suerbaum, Joachim/Schulte, Martin/Pauli, Rudolf (Hrsg.)* Stiftungsrecht. Kommentar zum BGB-Stiftungsrecht, den Landesstiftungsgesetzen und zum Stiftungssteuerrecht. München 2011.
- Süß, Stefan/Mayer, Stefan* Was bleibt vom Private-Equity-Erlass? Anmerkungen zum Urteil des BFH v. 24.8.2011, I R 46/10. In: DStfR 2011, 2276–2279.
- Tamm, Timo/Hubrich, David-Karl/Spengler, Norman/Krimmer, Holger* Nutzerhandbuch Zivilgesellschaftsdaten. Essen : 2011.
- Tegelkamp, Martin/Krüger, Christiane* Der Fiskus und das Ehrenamt. In: ZErb 2011, S. 101–104.
- Terner, Paul* Zur Abgrenzung des wirtschaftlichen Vereins vom nichtwirtschaftlichen Verein und zur Bestimmung der Reichweite des Nebenzweck- bzw. Nebentätigkeitsprivilegs. OLG Frankfurt/M., Beschl. vom 28.10.2010 – 20 W 254/10 (rechtskräftig). In: EStB 2011, 101–104.

2011, S. 365–366.

- Theobald, Annette* Arbeitsteilige Zusammenarbeit gemeinnütziger und gewerblicher Körperschaften: Auswirkungen auf die Anwendung von § 4 Nr. 18 UStG. In: DStR 2011, S. 2058–2061.
- Theuffel-Werhahn, Berthold* Effektiver Vermögensschutz durch Umstrukturierung operativ tätiger Stiftungen. In: StiftungsBrief 2011, S. 192–194.
- Theuffel-Werhahn, Berthold* Wesentliche Änderung der BFH-Rechtsprechung: Kommanditbeteiligungen gemeinnütziger Stiftungen. In: DB 2011, S. 2058–2061.
- Theuffel-Werhahn, Berthold* Unterschätztes Risiko: Betriebsaufspaltung innerhalb mehrstufiger gemeinnütziger Stiftungen. In: StiftungsBrief 2011, S. 192–194.
- Thümmler, Ekkehard* Foundations, Schools and The State. In: Public Management Review 2011, S. 1095–1116.
- Thürer, Daniel* Hamburger Rede 2010: Gedanken zur Republik Europa, den USA und in der Welt. In: Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer (Hrsg.): Profit Law Yearbook 2010/2011, Hamburg 2011, S. 1–10.
- Titgemeyer, Marion* Europarechtliche Klärung der umsatzsteuerlichen Behandlung der Abgabe von Speisen. In: BB 2011, S. 1312–1314.
- Trölitzsch, Thomas* Kurzkommentar zu BVerwG, Urt. v. 31.8.2011 - 16.10 (Weisungsrecht des Gemeinderats gegenüber Ratsmitgliedern im fakultativen Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH). In: EWiR 2011, S. 779–780.
- Ullrich, Benjamin D.* Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit: Die gemeinnützige GmbH und andere Rechtsformen im Spannungsfeld von Gesellschafts- und Steuerrecht. In: EWiR 2011, S. 781–782.

2011.

- Varro, Daniel* Die Stiftungsbesteuerung nach dem BBG 2011. 2011, S. 25–30.
- Varro, Daniel* Steuerliche Änderungen bei Grundstückszuwendungen an Stiftungen (VfGH-Prüfungsbeschluss und Budgetbegleitgesetz 2012). In: PSR 2011, S. 171–175.
- Varro, Daniel* Stiftungseingangssteuer. Eine systematische Darstellung. 2. Auflage, Wien 2011.
- Verlag Fuchsbriefe (Hrsg.)* Stiftungsvermögen 2011. Wohin mit dem Nachlass? Wiesbaden 2011.
- Wagner, Johann/Marchal, Hendrik* Die umsatzsteuerliche Behandlung von Laborleistungen. Anmerkung zum Urteil des BFH vom 29.6.2011, I R 52/07. In: DStR 2011, S. 2075–2079.
- Wagner, Klaus-R.* Wider die These der verdeckten Gewinnausschüttungen: Unternehmensspenden an gemeinnützige Stiftungen. DStR 2011, S. 1594–1599.
- Walkenhorst, Ralf* Verwaltung von Sporthallen. In: UStB 2011, S. 10–11.
- Wallenhorst, Rolf* Die Nachversteuerung in § 61 Abs. 3 AO bei Veräußerungen gegen die Vermögensbindung durch die tatsächliche Geschäftsführung. Konsequenzen aus dem Urteil des BFH vom 12.10.2010, I R 59/09. In: DStR 2011, S. 702.
- Wanger, Markus* Panamanian private interest foundation law. A commentary for practitioners. Berlin 2011.
- Wassermeyer, Franz* Liebhaberei und Spendenabzug bei der Einkommensermittlung im Körperschaftsteuerrecht. DB 2011, S. 1828–1832.
- Weber, Winfried W.* Einführung in das Management von Non-Profit-

	Organisationen. Göttingen 2011.
<i>Weidmann, Christina</i>	Die gemeinnützige GmbH. Errichtung und Besteuerung einer gGmbH. 2. Auflage, Wiesbaden 2011.
<i>Weisheit, Martina</i>	Umsatzsteuer auch bei Sponsoring durch die öffentliche Hand und Gemeinnützige? Zugleich Anmerkung zum Urteil des OLG Magdeburg, Vfg. v. 29.04.2010 – S 7100-97 St 1. In: StiftungsBrief 2011, S. 13–16.
<i>Weitemeyer, Birgit</i>	Der Nutzen von steuerlicher Begünstigung von Stiftungen. Eine evolutionsbiologische Perspektive auf Privatstiftungen und Unternehmensspenden. In: FJ SB 2011, S. 65–74.
<i>Weitemeyer, Birgit/Franzius, Christine</i>	Reform des Bundesrechts. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 3–31.
<i>Weitemeyer, Birgit/Franzius, Christine</i>	Reform der Landesstiftungsrechte. In: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Köln 2011, S. 33–98.
<i>Weller, Frank</i>	Datenschutz in Non-Profit-Organisationen. Ein Überblick am Beispiel des Vereins. In: ZStV 2011, S. 171–180.
<i>Weller, Frank/Behn, Achim</i>	Datenschutz für Vereine. Leitfaden für die Vereine. Berlin 2011.
<i>Werner, Michael</i>	Stiftungsstadt und Bürgertum: Hamburgs Stiftungen vom Kaiserreich bis in den Nationalsozialismus. München 2011.
<i>Werner, Olaf</i>	Der Wechsel von unselbständigen in selbständig privatnützigen in gemeinnützige Stiftungen. In: Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungsrecht, 10. Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2011, S. 55–60.
<i>Werner, Rüdiger</i>	Die Vorstiftung – zivil- und steuerrechtliche Aspekte.

ZErb 2011, S. 237–243.

- Werner, Rüdiger* Immobiliengeschäfte mit Stiftungen: Vertretung Stiftung im Grundbuchverfahren. In: MDR 2011 642.
- Wicht-Stieber, Christiane* Vermögensverwaltung durch kirchliche Stiftung Vermögensanlage von Stiftungen – mit Anlagengut gerüstet. In: Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungs-Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2011, S. 95–101.
- Wiedemann, Herbert* Gedanken zur Mitgliedschaft und zu den mitgliedschaftlichen Rechtsverhältnissen. In: Habersack/Hommelhoff (Hrsg.), Festschrift für Goette zum 65. Geburtstag, München 2011, S. 6.
- Wigand, Klaus/Haase-Theobald, Cordula Heuel, Markus/Stolte, Stefan (Hrsg.)* Stiftungen in der Praxis. Recht Steuern Beratung Auflage, Wiesbaden 2011.
- Wigand, Klaus/Martin, Jörg/Andersson, Falko (Hrsg.)* Generationen- und Stiftungsmanagement für Kreditinstitute und Finanzdienstleister. Praxishaft für Kundenberater und Entscheider. Köln 2011.
- Winkler, Angelo* Aktuelle Probleme der Stiftungsaufsicht: Die Ären des Stiftungszwecks und die Zusammenlegung von Sparkassenstiftungen. In: Andrick/Gantenbrink/Hellmig/Janitzki/Muschel (Hrsg.), Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungs-Jahrgang, Frankfurt am Main u.a. 2011, S. 67–81.
- Wünschig, Dirk* Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts. Ein Untersuchung nach „Stauffer“ und „Persche“ bei gleichzeitiger Kritik an der Neufassung des

	Gemeinnützigkeitsrechts nach dem Jahressteuer; 2009. Frankfurt am Main u.a. 2011.
<i>Zaunstöck, Holger/Weinert, Jörn/Thiele, Andrea (Hrsg.)</i>	Der Bürger und seine Stadt. Bürgerschaftliches Engagement zwischen Mittelalter und Moderne Halle 2011.
<i>Zimmermann, Andrea</i>	Spenden als verdeckte Gewinnausschüttungen. I 2011.
<i>Zimmermann, Klaus</i>	Aktueller Überblick über das deutsche Stiftungs- NJW 2011, S. 2931–2937.
<i>Zollner, Johannes</i>	Aktuelles zur Begünstigtenmeldung nach § 5 PS PSR 2011, S. 43–44.
<i>Zollner, Johannes</i>	Die eigennützige Privatstiftung aus dem Blickwi Stiftungsbeteiligten. Wien 2011.
<i>Zollner, Johannes/Weninger, Heinrich</i>	Die Ermittlung des wirtschaftlich Berechtigten e österreichischen Privatstiftung. Gedanken aus theoretischer und praktischer Sicht sowie Lösun zu einem nur scheinbar klaren Thema. In: PSR 2 152–165.
<i>Zunz, Olivier</i>	Philanthropy in America. A History. Princeton,]

- * Da der Begriff „Non-Profit-Recht“ in der deutschen Rechtswissenschaft nicht eindeutig belegt ist, erhebt die Bibliographie keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Sie hat ihren Schwerpunkt im deutschen Stiftungs-, Vereins-, Genossenschafts- und Gemeinnützigkeitsrecht. Ausgewählte Werke aus benachbarten Disziplinen werden ebenfalls aufgenommen. Werke mehrerer Herausgeber werden unter dem Namen des in dem Werk erstgenannten Herausgebers unter gemeinsamer Nennung mit den übrigen Herausgebern aufgeführt. Für Österreich und die Schweiz findet sich eine eigene Auswahlbibliographie im Anschluss an den jeweiligen Länderbericht.

Autorenverzeichnis

Prof. Dr. *Stefan J. Geibel*, Maître en droit (Univ. Aix-Marseille III)

Wissenschaftlicher Direktor
Institut für deutsches und europäisches
Gesellschafts- und
Wirtschaftsrecht
Friedrich-Ebert-Platz 2
69117 Heidelberg

sowie

Wissenschaftlicher Direktor
Centrum für soziale Investitionen und
Innovationen (CSI)
Adenauerplatz 1
69115 Heidelberg

Prof. Dr. *Michael Göring*

ZEIT-Stiftung Ebelin und Gerd Bucerius
Feldbrunnenstraße 56
20148 Hamburg

Ingo Graffe

Bergstraße 18
55424 Münster-Sarmsheim

Prof. Dr. *Dominique Jakob*, M.I.L. (Lund)

Lehrstuhl für Privatrecht
Zentrum für Stiftungsrecht
Universität Zürich
Rechtswissenschaftliches Institut
Treichlerstraße 10
CH 8032 Zürich

Univ.-Prof. Dr.

Wirtschaftsuniversität Wien

<i>Susanne Kalss</i> , LL.M. (Florenz)	Institut für Zivil- und Unternehmensrecht Althanstraße 39-45 A 1090 Wien
<i>Dr. Nils Krause</i> , LL.M. (Durham)	DLA Piper UK LLP Jungfernstieg 7 20354 Hamburg
<i>Henning-Uwe Milberg</i>	DLA Piper UK LLP Jungfernstieg 7 20354 Hamburg
<i>Dr. sc. Eckhard Priller</i>	Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung (WZB) Reichpietschufer 50 10785 Berlin
<i>Janne Seelig</i>	Bucerius Law School Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen Jungiusstraße 6 20355 Hamburg
<i>Matthias Uhl</i>	Wissenschaftlicher Assistent Lehrstuhl für Privatrecht Zentrum für Stiftungsrecht Universität Zürich Rechtswissenschaftliches Institut Treichlerstraße 10 CH 8032 Zürich
<i>Dr. Benjamin D. Ullrich</i> , MJur (Oxford)	Freshfields Bruckhaus Deringer LLP Hohe Bleichen 7 20354 Hamburg
<i>Dr. Benedikt Vogt</i> , LL.B.	Lindenstraße 146 40233 Düsseldorf

Prof. Dr. *Birgit*
Weitemeyer

Bucerius Law School
Institut für Stiftungsrecht und
das Recht der Non-Profit-Organisationen
Jungiusstraße 6
20355 Hamburg

Prof. Dr. *Annette*
Zimmer

Institut für Politikwissenschaft
Westfälische Wilhelms-Universität Münster
Scharnhorststraße 100
48151 Münster

Univ.-Prof. Dr.
Johannes Zollner

Alpen-Adria Universität Klagenfurt
Institut für Rechtswissenschaft
Universitätsstraße 65-67
A 9020 Klagenfurt

Sachregister

TIM MACIEJEWSKI

A

Aktiengesellschaft (AG)

- gemeinnützige S. 113 f., 144

Akzessorietätshaftung S. 70

Allgemeinheit

- Förderung durch eine mitgliedernützige Gesellschaft S. 136 ff.

Altenheime S. 169, 194

Amateursport S. 163, 166

- Anspruch auf Förderung aus Landesmitteln S. 191

Annahmeverweigerung S. 84

Anfallsberechtigte S. 182

Anlagestiftung (Schweiz) S. 216

Anspruchsanpassungstheorie S. 141

Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AOAE) S. 113, 115, 157 ff.,
179, 181 ff.

Aufwendungen

- gemischt genutzte S. 200

Ausschließlichkeit S. 115 ff., 165 f., 175, 183

- Regelungen in den USA S. 117 f.

Ausschüttungssperren

- handelsrechtliche S. 143
- gesellschaftsrechtliche siehe Kapitalerhaltungsregeln

B

Behindertenwerkstätten S. 175 f.

Berufsverbände S. 186, 195

Betriebsaufspaltung S. 120, 183

- personelle Verflechtung S. 120, 183, 207

- sachliche Verflechtung S. 120, 183
- bürgerliches Engagement S. 17 ff., 25 ff., 101 ff.
- Förderung als selbständiger gemeinnütziger Zweck S. 122 f.
- Business Judgment Rule S. 185

Bildung

- Förderung der S. 25, 103 f., 106, 108, 120 ff., 196 f., 207, 209

C

CAP-Märkte S. 175 f.

Cash in and run S. 133

D

Dachstiftung S. 39ff.

- Gemeinnützigkeit S. 57 f.
- rechtliche Konstruktion S. 40 ff.
- Sondervermögen S. 56
- Stiftungsaufsicht S. 58 ff.
- Stiftungszweck S. 49 f.

Dritter Sektor S. 11, 106, 179 ff.

E

Ehrenamtszuschale S. 162, 180

Einstimmigkeitserfordernis S. 191

Erbrecht (Schweiz) S. 214

Erbschaft- und Schenkungsteuer S. 193

Erbschaft- und Schenkungsteuer (Schweiz) S. 216

F

Familienstiftung S. 193, 198

- Leistungen als Kapitaleinkünfte S. 193
- (Schweiz) S. 219

Finanzdienstleistungsaufsicht S. 45, 58 ff.

Firmenrecht S. 79

Formkaufleute S. 79

Fundatio Europaea (FE) S. 68

G

gambling for resurrection S. 148

Gemeinnützigkeit

- bei Dachstiftungen siehe Dachstiftung
- bei verspätet abgegebener Steuererklärung S. 203
- Restrukturierungen S. 207
- Verpflegung durch Schulfördervereine S. 207

Gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung (gGmbH) S. 125

- ff., 136 f., 190, 198,
- Firma S. 120, 154
- gemeinnützigkeitsrechtliche Kritik S. 127
- Gesellschafterhaftung S. 134, 145, 147 f., 150 ff.
- gesellschaftsrechtliche Kritik S. 128 ff.
- gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit S. 126 f.
- Gläubigerschutz S. 146 f., 152
- Insolvenzrisiko S. 133, 138, 141 f., 146 ff.
- Kapitalerhaltungsregeln S. 134 f., 141 ff., 153
- Motivationslage der Gesellschafter S. 136 ff., 152
- Überinvestition S. 133, 140, 152
- Unterbilanz S. 134, 142
- Unterinvestition S. 133, 140
- Vermögensschutz S. 129 f.

Genossenschaft S. 21, 84 ff., 104, 108, 110 f., 194, 196

- kleine S. 111 f.

Genossenschaftsregister S. 81 f., 91

Gepräge theorie S. 58, 115 ff., 163 ff., 182, 188

- Aufgabe der bisherigen S. 58, 115, 163 ff.
- inhaltliche Fortgeltung der Abgrenzung S. 165 ff.
- internationaler Vergleich S. 117

Gesellschaft bürgerlichen Rechts

- als Treuhandstiftung siehe Treuhandstiftung

Gesellschafterhaftung

- bei einer GbR als Treuhandstiftung S. 69 f.
- bei einer gGmbH siehe gGmbH

Gesetzgebung

- Bundesfreiwilligendienst S. 19, 179 f.
- Gesetz zur Förderung ehrenamtlicher Tätigkeiten S. 180
- Übersicht (Deutschland) S. 167 ff.
- Stiftungsgesetz Sachsen-Anhalt S. 78, 179

Gewerbesteuer

- bei Kooperationen zwischen NPOs S. 123
- Grabpflege-Fall S. 65

H

Handelsregister S. 77 ff., 114, 189

Hilfsperson S. 109, 168 ff., 182 f.

Homo Oeconomicus S. 130f.

I

Information

- informationelle Selbstbestimmung S. 98
- Informationsasymmetrie S. 77
- Informationsbedürfnis S. 78
- Informationsgesetze der Länder S. 80
- Informationsverschaffung und -verbreitung S. 103

Inlandsbezug

- struktureller S. 158 f., 181

Innengesellschaft S. 69, 71

Integrationsbetriebe S. 175 f.

irreversible Kosten S. 150

J

Jugendliche S. 15, 36, 121, 160

K

Kapitalerhaltungsregeln

- bei der gGmbH siehe gGmbH

Kindertagesstätte S. 103, 111, 189

Krankentransporte S. 172 f., 184

L

Landesstiftungsverzeichnis S. 77 f., 81 f., 85 ff., 90 ff.

Leverage-Effekt S. 133

Lotterie siehe Zweckbetrieb

M

Mildtätigkeit S. 161, 175, 181, 205, 207

- wirtschaftliche Bedüftigkeit S. 123, 161, 181

Mitgliederhaftung

- bei ehrenamtlich Tätigen S. 180
- bei ehrenamtlich Tätigen (Österreich) S. 225, 235 f., 238

Mitgliederversammlung

- Zulässigkeit einer Online-Durchführung S. 192

Mitgliedsbeiträge

- Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben S. 200, 204
- als Arbeitslohn S. 201

Mittelbeschaffungskörperschaft S. 119, 165, 167 f., 170 f.

MoMiG S. 83 ff., 112, 149, 151, 162

Mustersatzung S. 171, 183, 195

N

Nebenzweckprivileg S. 186 ff.

Non Distribution Constraint S. 121

Non-Profit-Organisation

- Vernetzung von S. 105 ff., 121 f.

O

Organwalter S. 52, 87, 91, 235 f.

P

Personengesellschaft S. 49, 108, 194

- gewerblich geprägte S. 194

Philantrophie

- innovative S. 101 ff.

Principle-Agent-Theory siehe Prinzipal-Agenten-Theorie

Prinzipal-Agenten-Theorie S. 131, 148

Profivereine S. 163 ff.

Publizität S. 69 f., 75 ff., 112, 114

- als Korrelat der Teilnahme am Rechtsverkehr S. 82 ff., 92, 97 f.
- negative S. 77, 81

R

Rechnungslegung S. 94 ff.

- bundesrechtliche S. 95
- handelsrechtliche S. 96

- landesrechtliche S. 95 f.
- (Schweiz) S. 211, 213, 216

Rechtsberatung S. 186

Rechtsprechung

- Entscheidungsübersicht Zivilsachen (Deutschland) S. 173 ff.
- Entscheidungsübersicht Steuerrecht (Deutschland) S. 180 ff.
- Entscheidungsübersicht (Schweiz) S. 217 ff.

Rechtszersplitterung S. 90, 95, 99

Rettungsdienste S. 172, 184, 193

Revisionspflicht (Schweiz)

- eingeschränkte S. 212
- ordentliche S. 213

Risiko-Anreiz-Problem S. 133

Risikoaversion S. 147 f.

Risikomamanagement S. 11 ff.

- Finanzrisiken S. 12
- Haftungsrisiken S. 14
- Projektrisiken S. 14

S

Sachwalter (Österreich) S. 225 ff., 233, 238

Satzung

- gemeinnützigkeitsrechtliche Anforderungen S. 171, 183, 195

Schenkung

- gemischte S. 209
- unter Auflage S. 48, 52 ff., 57
- Nachlass des Siegfried Unseld S. 185

Schiedsrichter S. 208

Schlichtungseinrichtung (Österreich) S. 225, 238

Schwimmbad S. 173

Selbsthilfe S. 25, 103 f., 110, 192, 218

Selbstlosigkeit S. 115, 117, 161 ff., 204

Selbstversorgungsbetriebe S. 174, 184

sportliche Veranstaltungen S. 173

Sozialverwaltung

- Einfluss der Entscheidung durch die steuerlich unschädliche Betätigungen S. 176

Spenden

- Nachweispflicht bei Spenden ins europäische Ausland S. 205 f.
- Vereinfachungen für aktuelle humanitäre Notfälle S. 206

Spendenbescheinigung S. 203, 205, 208 Stiftung

- allgemeine Identifikationsmerkmale S. 76 ff., 78, 80 f., 85 ff.
- Anforderungen an die Satzung S. 171, 183, 195
- Anschrift S. 83 ff.
- Europäische siehe Fundatio Europaea
- Gewinnfeststellung bei einer rechtsmissbräuchlich gegründeten S. 198
- Legitimation S. 14 f.
- Missbrauch der Rechtsform S. 43, 198
- Name S. 81 ff.
- Neugründungen S. 16, 101
- (Österreich) S. 225 ff.
- Publizität S. 63 ff.
- Sitz S. 81 ff.
- Treuepflicht (Österreich) S. 229 f.
- unselbstständige S. 39 ff., 180 f., 221
- Vertretungsbefugnis S. 76, 87 ff.

Stiftungsaufsicht S. 14, 42, 58, 60 ff., 89 ff.

- bei Dachstiftungen siehe Dachstiftung
- (Schweiz) S. 212, 215, 218 f.

Stiftungsbehörde S. 80, 82, 86, 91, 93, 98

Stiftungsbegriff

- funktionaler S. 48

Stiftungserklärung (Österreich) S. 225 ff., 232 ff.

Stiftungsfond S. 44 ff., 62

Stiftungsregister

- auf Bundesebene S. 77 f., 93 f.
- auf Landesebene S. 77f., 99
- Gesetzgebungskompetenz S. 94

Stiftungsurkunde (Österreich) S. 226 ff.

Stiftungsvorstand

- Bestellung und Abberufung (Österreich) S. 226 ff.
- Insihgeschäft (Österreich) S. 234
- Mindestbestelldauer (Österreich) S. 228

Stiftungszentrum S. 39, 41, 44, 60 ff.

Stiftungszweck S. 40 ff., 55 ff., 86, 97 f., 118, 185, 198, 220

- bei Dachstiftungen S. 40 ff., 55 f.
- bei Unterstiftungen siehe Unterstiftung
- bei Zustiftungen siehe Zustiftung
- bei unselbständiger Stiftung S. 51 ff.
- Verstoß gegen den S. 185

Social Business S. 107 f., 112, 121

- Steuerpflicht S. 121

Social Enterprise siehe Social Entrepreneurship

Social Entrepreneurship S. 23, 36, 101 ff.

- Organisationsstrukturen S. 109 ff.

Social Investments siehe Social Enterprise

sunk cost siehe irreversible Kosten

T

Tiervermittlung S. 202

Tierpension S. 202

Treuhandstiftung S. 39, 62 ff., 180 f.

- gemeinnützige S. 67
- Gesellschaft bürgerlichen Rechts S. 66 ff.
- Kapitalertragsteuerabzug S. 180 f.
- (Österreich) S. 233 f.
- Organverfassung S. 71
- Rechtspersönlichkeit S. 65 f.
- Sondervermögen S. 63 f.
- steuerrechtliche Behandlung S. 71 f.

Typenlehre S. 129

U

Übungsleitertätigkeit

- Verluste aus S. 200 f.

Umsatzsteuerbefreiung

- betreutes Wohnen S. 195, 197, 199
- Betreuungsvereine S. 210
- Einzelsportunterricht S. 197
- Entschädigungen für ehrenamtliche Tätigkeit S. 196
- Medikamentenlieferungen durch Krankenhausapotheken S. 200

- Nebenleistungen bei Fortbildungsveranstaltungen S. 195, 198, 209
- physiotherapeutische Leistungen S. 209 f.
- private Krankenhäuser S. 199 f.

Ultra-vires-Lehre S. 86 f.

unlauteres Verhalten S. 186

Unmittelbarkeit S. 58, 63 f., 72, 122 f., 168 ff., 204

Unternehmergesellschaft (UG) S. 82, 108, 111 ff.,

- gemeinnützige S. 112 f.
- Pflichtrücklage bei der gemeinnützigen S. 112 f.

Unternehmen

- öffentliche S. 130, 144

Unterstiftung S. 40 ff.,

- selbstständige S. 41ff.
- Stiftungszweck S. 42 f.
- Zustiftung als S. 46 ff.
- unselbstständige S. 50 ff. Untreue S. 185

V

Venture Philantrophy siehe Philantrophie Verbraucherschutzverbände

- Prozesskostenermäßigung S. 186

Verein

- Beschwerdelegitimation (Schweiz) S. 217
- Name S. 187 f., 190
- politische Äußerungen S. 196 f.
- Vergütung bei Bestellung als Vormund S. 187
- Vermögensbindung S. 171, 195, 203
- wirtschaftlicher S. 110 f., 124

Vereinsregister S. 27, 77 f, 81, 92 f., 187, 189 f.

Vereinsvorstand S. 162, 188 f.

- Tätigkeitsvergütung S. 162
- Zulässigkeit einer Blockwahl S. 188

Vertrauensschutz S. 82, 86, 168

Vertretungsbescheinigungen S. 89, 91 f.

Verfassungstreue S. 159 f.

Verwaltungsakt

- privatrechtsgestaltender S. 83

Vorstiftung S. 203

W

warm glow S. 137, 141, 155

Wettbewerbsrecht S. 186

Wiederbeschaffungsrücklage S. 170, 177, 183

wirtschaftliche Bedüftigkeit siehe Mildtätigkeit

wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb S. 114 ff., 189

- Holding-Strukturen S. 118 f.

Wissenschaft und Forschung

- Förderung von S. 14, 184

Wohlfahrtspflege S. 22 f., 25, 170, 172 f., 193

Z

Zivilgesellschaft S. 17 ff.

Zugangsvereitelung S. 84

Zustellung S. 83 ff.

- öffentliche S. 84 f.

Zustiftung S. 11, 26, 45 ff., 198

- als Unterstiftung siehe Unterstiftung

- Stiftungszweck S. 48

Zuwendung

- ohne vertragliche Grundlage S. 204

- von Todes wegen S. 196

Zweckbetrieb S. 57, 108, 110, 112, 116 f., 120 f., 165 f., 169 f., 172 ff.,
183 f., 196 f., 201 f., 206, 208

- Ausgliederung S. 114 ff., 201 f.

- Lotterien als S. 208 f.

- sog. „Nicht“- S. 116 f.

- Voraussetzungen S. 120 f.

- Wettbewerb S. 121